

Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

NON PROFIT LAW YEARBOOK 2013/2014

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

Non Profit Law Yearbook 2013/2014

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das
Recht der Non-Profit-Organisationen

Herausgegeben von

Rainer Hüttemann · Peter Rawert
Karsten Schmidt · Birgit Weitemeyer

Schriftleitung

Dr. Emily Plate-Godeffroy
Julia Theele

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Herausgeber:

Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2014

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Hamburg

ISBN: 978-3-86381-050-4

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, wird gefördert durch

Deutsche Bank 

DIE BUCERIUS
LAW SCHOOL IST EINE
GRÜNDUNG DER

 **ZEIT-Stiftung**
Ebelin und Gerd
Bucerius

Vorwort

Das letztjährige Non Profit Law Yearbook 2012/2013 hat sich im Schwerpunkt zehn Jahre nach ihrem Inkrafttreten am 1. September 2002 der Bewertung der Reform des Bundesstiftungsrechts im BGB gewidmet und die Ergebnisse der an der Bucerius Law School im September 2012 hierzu veranstalteten Tagung dokumentiert. Diskutiert wurde eine Reihe von Vorschlägen zur Änderung und Anpassung des Stiftungsrechts an andere Lebensumstände der Stifterinnen und Stifter (längere Lebenserwartung, unternehmerischer Gestaltungswillen und aktive Vorstandstätigkeit der noch lebenden Stifter, Attraktivität von Bürgerstiftungen) und ein geändertes Umfeld für Stiftungen (anhaltend niedrige Kapitalerträge, Zunahme von Unternehmensstiftungen, Transparenzdebatte und Diskussion um Foundation Governance). Wir freuen uns, dass der damals vorgestellte Vorschlag der Freien und Hansestadt Hamburg zu einer Reform des Stiftungsrechts auf der 85. Konferenz der Justizministerinnen und Justizminister am 25./26. Juni 2014 in Binz erneut ins Gespräch gebracht worden ist und sich sowohl die Innenministerkonferenz am 13. Juni 2014 als auch die Justizministerkonferenz für eine ergebnisoffene Überprüfung des Stiftungsrechts ausgesprochen haben. Berücksichtigt werden sollen insbesondere die Rechte von Stifterinnen und Stifter zu Lebzeiten, die Möglichkeit der Bündelung von Ressourcen nicht überlebensfähiger Stiftungen, die Steigerung der Transparenz im Stiftungswesen, die Schaffung und Verbesserung bundeseinheitlicher rechtlicher Rahmenbedingungen und die Absicherung von Stiftungen in Zeiten niedriger Erträge (vgl. den Beschluss der Justizministerkonferenz TOP I.12 Reform des Stiftungsrechts). Rechtswissenschaft und Praxis bleiben aufgefordert, sich an dieser Aufgabe im Sinne eines funktionierenden Stiftungswesens in Deutschland zu beteiligen.

Im nunmehr vorgelegten Non Profit Law Yearbook 2013/2014 wird die Diskussion erneut aufgegriffen und fortgeführt. So fragt *Michael Droege* in seinem Beitrag „Stiftungssteuerung durch Neuausrichtung der

Stiftungsaufsicht“, ob die aufsichtsrechtlichen Möglichkeiten des § 87 BGB, auf Stiftungen in der Krise zu reagieren, reformbedürftig sind. Zugleich erörtert der Autor, ob die deutsche Stiftungsaufsicht in sektoreigene Selbstverwaltungskörperschaften ähnlich den Kammern umgestaltet werden sollte oder eine leistungsfähige Verwaltungsbehörde mit Zuständigkeit für das gesamte Bundesgebiet zu schaffen wäre.

Reinmar Wolff stellt den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften vor und stellt die Frage „Ein passendes Rechtskleid für kleinkooperative Vereinigungen?“ So sind im Zuge der Social Entrepreneur Diskussion hybride Gesellschaftsformen mit teilweise kommerzieller, teilweise altruistischer Zielrichtung entstanden, für die die Genossenschaft in reformierter Form die passende Rechtsform sein könnte.

„Die Zukunft des Arbeitsrechts in kirchlichen Wohlfahrtseinrichtungen“ untersuchen *Klaus-Stefan Hohenstatt* und *Matthias Lodemann* vor dem Hintergrund, dass das staatliche Arbeitsrecht und das Staatskirchenrecht, vor allem aber die Vorstellungen der in kirchlichen Wohlfahrtseinrichtungen Beschäftigten und die der kirchlichen Leitung in jüngerer Zeit zunehmend in Konflikt geraten.

Martin Strahl analysiert im steuerrechtlichen Teil des Bandes eine fortwährend schwierige Gestaltungsaufgabe, nämlich „Die Besteuerung von privaten und öffentlichen Forschungseinrichtungen und ihrer Kooperationen“ und verdeutlicht insbesondere die unbefriedigende Situation im Umsatzsteuerrecht.

Sodann stellt *Ingo Graffe* in seinem Beitrag „Die Konsequenzen der Neuregelungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes im neuen AO-Anwendungserlass“ aus der Sicht der Finanzverwaltung dar.

Im internationalen Teil des Bandes gibt *Oonagh B. Breen*, Professorin am University College Dublin, einen profunden Einblick in aktuelle Entwicklungen des Non-Profit-Rechts in Irland. „Recent Developments in Irish Charity Law: Tsunami or Rising Tide to lift all Boats?“ fragt die Autorin. Sie vertritt die Ansicht, dass der neue Charities Act 2009 notwendig war, um eine bessere Kontrolle des Sektors zu gewährleisten, es aber immer noch an der entsprechenden Umsetzung fehle.

In Österreich nähert man sich der Problematik der Verbesserung der Strukturen in Non-Profit-Organisationen mit Hilfe eines neu geschaffenen freiwilligen nationalen Non Profit Governance Kodex, der in diesem Band abgedruckt ist. Ihn stellt *Susanne Kalss* in ihrem Beitrag „Der österreichische Corporate Governance-Kodex für Non-Profit-Organisationen“ vor.

Ulrich Brömming präsentiert den in vielerlei Hinsicht andersartigen Stiftungssektor Norwegens und versucht in seinem Beitrag „Stiftungen in Norwegen zwischen Wohlfahrtsstaat und Zivilgesellschaft – Lehren für Deutschland“ Folgerungen für die deutsche Stiftungslandschaft zu ziehen.

Neue Rechtsinstrumente zwischen Stiftung und Trust sind in der Tschechischen Republik entstanden, die *Bohumil Havel* und *Katerina Ronovska* unter dem Titel „New Instruments of Fiduciary Administration of Assets after the Recodification of Privat Law in the Czech Republic – Foundation fund, Trust fund and Affiliated fund“ vorstellen und kritisch bewerten.

In dem Abschnitt der Länderberichte berichten *Nils Krause* und *Florian Haase* in ihrem Report „Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2013 in Deutschland“ erneut zuverlässig über eine breite Auswahl der wichtigsten Entwicklungen. Den Länderreport über die Entwicklung des Vereins- und Stiftungsrechts im Jahr 2013 in Österreich erstellten dankenswerterweise in gewohnt sorgfältiger Weise *Susanne Kalss* und *Johannes Zollner* und stellen eine Auswahl aktueller weiterführender Literatur zum Österreichischen Non-Profit-Recht vor.

Für die wertvolle Mitarbeit an dem diesjährigen Non Profit Law Yearbook haben die Herausgeber erneut den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg zu danken, so für die umsichtige Schriftleitung und die Erstellung des Schlagwortverzeichnis Frau Dr. *Emily Plate-Godeffroy* und Frau *Julia Theele*, für die sorgfältige Erstellung der Bibliographie des Jahres 2013 zum Non-Profit-Recht Herrn *Florian Kamp* sowie für die zügige Übersetzung einiger der Summaries und des Vorworts Frau *Rosalind Kessler*.

Hamburg, im Juni 2014

Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer

Foreword

Last year's Non Profit Law Yearbook 2012/2013 focussed on assessing the reform of German federal foundation law in the German Civil Code (BGB) ten years after it entered into force on 1 September 2002 and discussed proposals to amend and adjust foundation law in accordance with a change in circumstances of the founders (longer life expectancy, entrepreneurial will to structure and the founders' active board activity during their lifetime, attractiveness of citizens' foundations (*Bürgerstiftungen*)) and with a change in the environment for foundations (low capital yield for a long period of time, increase in company foundations, transparency debate and discussions on foundation governance). We are pleased that the proposal to reform foundation law discussed there that was put forward by the Free and Hanseatic City of Hamburg was again brought up at the 85th Conference of Justice Ministers held in Binz on 25/26 June 2014 and that both the Conference of Interior Ministers held on 13 June 2014 and also the Conference of Justice Ministers have come out in favour of having an open review of foundation law taking particular account of the rights of founders during their lifetime, the possibility of bundling resources of foundations that are not viable, of enhancing transparency in the foundation sector, of creating and improving uniform underlying legal conditions to apply throughout Germany and of securing foundations in times of low yields (cf. Resolution of the Conference of Justice Ministers, agenda item I.12 Reform of foundation law). Jurisprudence and legal practitioners are still called upon to participate in this discussion in the interests of a functioning foundation sector in Germany.

In the Non Profit Law Yearbook 2013/2014, this discussion is again being taken up and continued. In his contribution "Control of foundations through a reorientation of the supervision of foundations", *Michael Droege* poses the question of whether the legal regulatory possibilities of Section 87 BGB for reacting to foundations in crisis, are in need of reform. The author simultaneously investigates whether German supervision of

foundations should be restructured to create the sector's own self-regulatory organisations akin to autonomous professional/commercial institutions or whether an efficient administrative authority should be set up with responsibility for the whole of Germany.

Reinmar Wolff presents the draft legislation for introduction of a cooperative company and for further reducing bureaucracy in cooperatives and asks the question "A fitting legal form for small cooperative associations?" During the course of the social entrepreneur discussion, hybrid corporate forms were created with partially commercial and partially altruistic objects which could be a suitable legal structure for a reformed type of cooperative.

"The future of labour law in church charitable organizations" has been examined by *KlausStefan Hohenstatt* and *Matthias Lodemann* against the background that State labour law and constitutional church law (*Staatskirchenrecht*), but above all the concepts of the people employed in church charitable organizations and the church leadership have been increasingly conflicting with one another in the recent past.

In the tax law section of this volume, *Martin Strahl* examines a continually difficult structural task, namely, "The taxation of private and public research organizations and their cooperation" and elucidates the unsatisfactory situation in turnover tax law in particular.

Then, in his customary reliable manner, *Ingo Graffe* presents his contribution, "The consequences of the new regulations of the Act to Enhance Volunteering (*Ehrenamtsstärkungsgesetz*) in the new Order on the Application of the Fiscal Code (*AO-Anwendungserlass*)" from the perspective of the fiscal authority.

In the international section *Oonagh B. Breen*, Professor at University College Dublin, gives a profound insight into the latest changes to non-profit law in Ireland. "Recent Developments in Irish Charity Law: Tsunami or Rising Tide to lift all Boats?" is the question thrown up by the author. She is of the opinion that the new Charities Act 2009 was necessary in order to guarantee better control of the sector, but that the respective implementation is still lacking.

In Austria, the problem of improving structures in non-profit organizations

is being addressed with the help of a newly-created voluntary Non Profit Governance Code which is printed in this volume and introduced by *Susanne Kalss* in her contribution, “The Austrian Corporate Governance Code for Non-Profit Organizations“.

Ulrich Brömmeling presents the foundation sector in Norway, different as it is in diverse respects. In his paper, “Foundations in Norway, between welfare state and civil society – Lessons for Germany“ he seeks to draw conclusions for the German foundation landscape.

New legal instruments between foundation and trust have been created in the Czech Republic and are being presented and critically assessed by *Bohumil Havel* and *Katerina Ronovska* under the title “New Instruments of Fiduciary Administration of Assets after the Recodification of Private Law in the Czech Republic – Foundation fund, Trust fund and Affiliated fund“.

In the country report section *Nils Krause* and *Florian Haase* again make a reliable contribution to the topic “Legislation, jurisdiction and administrative instructions on the Third Sector in Germany in 2013“ with a wide selection of the most important developments. We are grateful to *Susanne Kalss* and *Johannes Zollner* who have again produced in their customary careful manner the country report on the development of association and foundation law in Austria in 2013 and present a selection of recent specialist legal literature on Austrian non-profit law.

The editors again wish to thank the co-workers at the Institute for Foundation Law and the Law of Non-Profit Organizations of the Bucerius Law School in Hamburg for their valuable support, Dr. *Emily Plate-Godeffroy* and Mrs. *Julia Theele*, for their prudent editorial direction and compiling the subject index, Mr. *Florian Kamp* for preparing the bibliography 2012 on non-profit law and Mrs. *Rosalind Kessler* for expeditiously translating some of the summaries and this Foreward.

Hamburg, June 2014

Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer

Inhalt

Vorwort

Foreword

Verfassungsrecht/Öffentliches Recht

Stiftungssteuerung durch Neuausrichtung der Stiftungsaufsicht

MICHAEL DROEGE

Zivilrecht

Ein passendes Rechtskleid für kleinkooperative Vereinigungen? – Zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften

REINMAR WOLFF

Die Zukunft des Arbeitsrechts in kirchlichen Wohlfahrtseinrichtungen

KLAUS-STEFAN HOHENSTATT / MATTHIAS LODEMANN

Steuerrecht

Die Besteuerung von privaten und öffentlichen Forschungseinrichtungen und ihrer Kooperationen

MARTIN STRAHL

Die Konsequenzen der Neuregelungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes im neuen Ao- Anwendungserlass

INGO GRAFFE

Internationales

Recent Developments in Irish Charity Law: Tsunami or Rising Tide to lift all Boats?

OONAGH B. BREEN

Der österreichische Corporate Governance-Kodex für Non-Profit-Organisationen

SUSANNE KALSS

Stiftungen in Norwegen zwischen Wohlfahrtsstaat und Zivilgesellschaft
Lehren für Deutschland?

ULRICH BRÖMMLING

New Instruments of the Fiduciary Administration of Assets after the
Recodification of Private Law in the Czech Republic – Foundation fund,
Trust fund and Affiliated fund

BOHUMIL HAVEL / KATERINA RONOVSÁ

Länderberichte

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor
im Jahr 2013 in Deutschland

NILS KRAUSE / FLORIAN HAASE

Vereins- und Stiftungsrecht 2013 – Länderbericht Österreich

SUSANNE KALSS / JOHANNES ZOLLNER

Dokumentation

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2013

FLORIAN KAMP

Autorenverzeichnis

Sachregister

Stiftungssteuerung durch Neuausrichtung der Stiftungsaufsicht*

MICHAEL DROEGE

- I. Stiftungsaufsicht – Bewährung und Herausforderungen
 - 1. Die Aufsicht in Zeiten struktureller Europäisierung des Stiftungsrechts
 - 2. Die externe Staatsaufsicht in Zeiten der Stiftungsgovernance und der Regulierungsverwaltung
- II. Die Verantwortung der Stiftungsaufsicht und die Instrumente des § 87 BGB
 - 1. Funktionen und Rechtsgestaltung der Stiftungsaufsicht
 - 2. Stifterwille und Aufsichtsmaßnahmen -verfassungsrechtliche Perspektive
 - 3. Aufsichtsinstrumente und Reform des § 87 BGB
- III. organisation der Stiftungsaufsicht und Reformen des organisations- verfassungsrechts
 - 1. Reform und Kompetenzordnung
 - 2. Alternative organisationsformen der Stiftungsaufsicht
- IV. Schluss
- V. Summary

Gegenstand des Beitrages ist das Nachdenken über die Instrumente und die gegenwärtige Struktur der Stiftungsaufsicht. In materieller Hinsicht sollen die aufsichtsrechtlichen Möglichkeiten des § 87 BGB, auf Stiftungen in der Krise zu reagieren, dargestellt und ihre Reform erörtert werden. Daneben sollen aktuelle organisationsverfassungsrechtliche Herausforderungen und damit verbundene Entwicklungsperspektiven der Stiftungsaufsicht aufgezeigt werden. Vorangestellt sei eine kurze Zustandsbeschreibung, um zu rechtfertigen, dass es überhaupt an der Zeit ist, über eine Weiterentwicklung der Stiftungsaufsicht nachzudenken.

I. Stiftungsaufsicht – Bewährung und Herausforderungen

Die Stiftungsaufsicht hat sich in ihren überkommenen Strukturen bewährt.

Dies offenbart ganz unmittelbar ein Blick in den Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht aus dem Jahr 2001,¹ also einer Zeit, in der die dynamische Weiterentwicklung des Stiftungsrechts auf der Tagesordnung des Gesetzgebers stand und in der allerdings die Grundstrukturen des Landesstiftungsrechts schnell aus dem Reformprogramm gestrichen worden sind. So hatte auch die Arbeitsgruppe „Unzulänglichkeiten, die zu einer gesetzlichen Änderung veranlassen würden“, nicht feststellen wollen.² Nach Auffassung der Arbeitsgruppe widerspräche eine grundsätzliche Einschränkung oder gar Abschaffung der staatlichen Aufsicht ihrer Funktion als Garantin des Stifterwillens und der Stiftungsautonomie.³ Außerordentlich skeptisch zeigte sie sich auch in Bezug auf Vorschläge, Selbstverwaltungskörperschaften die Funktionen der Aufsicht wahrnehmen zu lassen und hegte insoweit Zweifel an der Leistungsfähigkeit und Einbindung solcher Strukturen in die hierarchische Verwaltungsaufsicht.⁴ Kurz, eine staatliche Aufsicht sei vor dem Hintergrund ihrer Funktion grundsätzlich unverzichtbar.⁵

Dieses Bild der Bewährung bestätigt sich durch einen kurzen Blick in den aktuellen Stiftungsreport 2013/2014, in dem der Frage nachgegangen wurde, wie gut Deutschlands Stiftungsaufsichtsbehörden sind. Jedenfalls aus Sicht der Beaufsichtigten gibt es kaum Grund zur Klage, die Stiftungsaufsichtsbehörden sind gut.⁶ Ein ähnliches Bild böte sich allerdings vermutlich auch, wenn man beaufsichtigte Wirtschaftsunternehmen des Banken- und Versicherungssektors über die Qualität der Aufsicht durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht befragte: die subtilen Instrumente der weichen Verhaltenssteuerung, die sich hier wie dort finden, fördern nicht gerade die, zudem in den öffentlichen Raum getragene, Kritik der Beaufsichtigten an ihren Aufsehern.

1. Die Aufsicht in Zeiten struktureller Europäisierung des Stiftungsrechts

Sucht man nach gegenwärtigen strukturellen Herausforderungen für die Stiftungsaufsicht, so wird man nicht mit gleicher Offenkundigkeit fündig. Nachhaltigkeit unter den Bedingungen der Krise an den Finanzmärkten stellt nicht nur die Stiftungen vor das Problem, die Ziele hinreichender Erträge und möglicher Kapitalerhaltung miteinander zu vereinbaren, sie

beschreibt natürlich auch eine Herausforderung der Stiftungsaufsichtsbehörden, aber keine Herausforderung ihrer überkommenen Struktur. Die impliziten Leistungsgrenzen der Stiftungsaufsicht wurden allerdings im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes⁷ deutlich. So hatte der Bundesrat in seiner Stellungnahme die gesetzliche Anerkennung der Verbrauchsstiftung vor allem auch mit Hinweis auf kaum lösbare Vollzugsprobleme abgelehnt.⁸ Die Strukturen der Stiftungsaufsicht dürften auch durch die strukturelle Europäisierung des Stiftungsrechts nachdrücklich erschüttert werden. Angesprochen ist hiermit die Aufsichtsverfassung der Europäischen Stiftung.⁹

Hier verfolgt die europäische Stiftung das Leitbild einer externen staatlichen Stiftungsaufsicht und erteilt damit den, insbesondere in der Zivilrechtswissenschaft in jüngster Zeit lieb gewonnenen, Tendenzen, diese Aufsicht durch entsprechend intelligente normative Anforderungen an die Stiftungsgovernance zu ersetzen, eine implizierte Absage.¹⁰ Nach Art. 45 Abs. 1 des Verordnungsentwurfs hat jeder Mitgliedstaat eine Behörde oder mehrere Behörden zu benennen, die für die Beaufsichtigung der in seinem Staat eingetragenen europäischen Stiftung zuständig sind. Die Aufsicht ist als Rechtsaufsicht konzipiert.¹¹ Die Aufsichtsbehörde stellt sicher, dass der Vorstand im Einklang mit dem anwendbaren Recht handelt. Zur Durchsetzung stehen ihr dem deutschen Stiftungsaufsichtsrecht vergleichbare Zwangsmittel zur Verfügung (Art. 46 FEV). Der ursprüngliche Kommissionsentwurf sah noch die Benennung einer (einzigen) Aufsichtsbehörde in jedem Mitgliedstaat vor und hätte für das deutsche Stiftungsaufsichtsrecht damit einen starken Impuls zur Zentralisierung ausgelöst; vor dem Hintergrund der auch in diesem Punkt eher skeptischen Reaktionen aus dem Kreis der Mitgliedstaaten¹² wurde im Rechtssetzungsprozess der föderalen Verfassung einiger Mitgliedstaaten Rechnung getragen und eine Mehrheit von Aufsichtsbehörden zugelassen.¹³ Dessen ungeachtet steht das Stiftungsaufsichtsrechts vor der Herausforderung, transnationale Stiftungsaufsicht leistungsfähig und hinreichend sachverständig zu strukturieren. Ob dies unter Fortschreibung der bestehenden Behördenvielfalt mit überschaubaren personellen Kapazitäten erreichbar ist, scheint zweifelhaft. Jedenfalls zeigt ein Blick etwa in das Recht der

transnationalen Verwaltungszusammenarbeit in Steuersachen,¹⁴ welche Probleme auch das Stiftungsaufsichtsrecht in der Verwaltungszusammenarbeit (nach Art. 47 FEV) wird meistern müssen.

2. Die externe Staatsaufsicht in Zeiten der Stiftungsgovernance und der Regulierungsverwaltung

Neben dieser Europäisierung des Aufsichtsgegenstandes dürfte die größte Herausforderung des Stiftungsaufsichtsrechts seine grundlegende dogmatische Fundierung sein. Die Landesstiftungsgesetze konturieren die Stiftungsaufsicht sowohl in Bezug auf die Aufsicht des Stiftungsgründungsgeschehens, als auch in Bezug auf die Aufsicht über das laufende Stiftungsengagement als Rechtsaufsicht.¹⁵ Deren Instrumente sind sowohl im präventiven, als auch im repressiven Bereich weitestgehend den bekannten Instrumenten der Kommunalaufsicht nachgebildet.¹⁶ Das Stiftungsrecht sperrt sich noch weitgehend dagegen, die entsprechenden Kontrollrechte zu privatisieren, sei es, dass die materiell-rechtlichen Anforderungen an die Stiftung angereichert werden, sei es, dass entsprechende subjektive Rechte in der Stiftungsverfassung ratifiziert oder gar den Destinatären der Stiftung gegeben werden.¹⁷

Diese Beharrungskraft des Stiftungsaufsichtsrechts immunisiert es auf der einen Seite weitgehend gegen die im Zivilrecht weit verbreitete Skepsis gegenüber staatlicher Aufsicht überhaupt. Die externe Kontrolle durch die Stiftungsaufsichtsbehörden erscheint als rechtfertigungsbedürftiger und jedenfalls subsidiärer Eingriff in die Stifter- und Stiftungsfreiheit. Hier ist der Ort, über alternative Gestaltungen der Stiftungsverfassung nachzudenken, um eine hinreichend effektive interne Kontrolle des Stiftungshandelns sicherstellen zu können. Maßstab ist in beiden Fällen die Rechtskontrolle und insbesondere die im Stiftungsgeschäft Ausdruck gefundene Willensbekundung des Stifters. Stiftungsaufsichtsrecht hat sich als Staatsaufsicht bei alledem natürlich als Einschränkung der Stiftungsautonomie und der Stifterautonomie beständig zu rechtfertigen.¹⁸ Auf der anderen Seite weist die hohe Rechtskontinuität des Stiftungsaufsichtsrechts auch darauf hin, dass sich hier ein Spezialgebiet des Eingriffsverwaltungsrechts von umgreifenden verwaltungsrechtlichen Diskursen weitgehend abgekoppelt hat. Ein kurzer Blick in das

Wirtschaftsverwaltungsrecht, in dem es ja ebenso um die Sicherung öffentlicher Zwecke und Gemeinwohlbelange – hier nun gegenüber der wirtschaftlichen privatautonomen Betätigung von zumeist juristischen Personen des Privatrechts – geht, zeigt, dass das Modell der imperativen Staatsaufsicht längst nicht mehr alternativlos ist. Dabei geht es nicht so sehr um die Anreicherung des Aufsichtsrechts mit flankierenden, nicht eingreifenden und dienenden Aufsichtsinstrumenten, wie beispielsweise im Bereich der Informations- und Beratungsaufgaben der Landesstiftungsbehörden im Zeitpunkt der Stiftungserrichtung.¹⁹ Hier geht es vielmehr um Möglichkeiten, die Aufsichtsform insgesamt auf eine neue Grundlage zu stellen. Das Wirtschaftsverwaltungsrecht kennt zur Sicherstellung staatlicher Regulierungsverantwortung neue Steuerungsformen, die etwa die Modelle der regulierten Selbstregulierung und damit die Indienstnahme Privater zur Sicherstellung öffentlicher Zweckverfolgung nutzen.²⁰ Angesichts solcher Modelle ist staatliche, behördliche Aufsicht nicht von vornherein ein Auslaufmodell. Insbesondere muss die Kontrolle durch Verwaltungsbehörden nicht zwingend durch die Implementierung von Selbstkontrollorganen der Stiftungen und auch nicht durch eine Verlagerung der Stiftungsaufsicht auf die Zivilgerichtsbarkeit, etwa durch die Zuerkennung von der Klagerechten und subjektiven Rechten -sei es der Stiftungsorgane, sei es der Anfallberechtigten, sei es der Destinatäre einer Stiftung – abgelöst werden.

II. Die Verantwortung der Stiftungsaufsicht und die Instrumente des § 87 BGB

Auf der Basis dieser in der Beschreibung der Herausforderungen der Stiftungsaufsicht perspektivischen Bestandsaufnahme sollen zunächst die Leistungsfähigkeit des materiellen Instrumentariums der Stiftungsaufsicht zu einer aktiven Krisenintervention und die Spielräume zu einer Neuausrichtung des hiermit in Bezug genommenen § 87 BGB erörtert werden. Vor dem Hintergrund des funktionalen Arrangements der Stiftungsaufsicht und den relativ weiten verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen kommen dem Gesetzgeber hier weite Regelungsspielräume zu.

1. Funktionen und Rechtsgestaltung der Stiftungsaufsicht

Die klassischen Funktionen der Stiftungsaufsicht lassen sich relativ klar umreißen: Stiftungsaufsicht reagiert auf die besondere Schutzlosigkeit der Stiftung als mitgliederloses Rechtssubjekt.²¹ Stiftungsaufsicht ist dem Recht und damit gleichsam auch dem Stifterwillen verpflichtet und dient zu dessen Durchsetzung.²² Die Kontrollfunktion staatlicher Aufsicht schützt dabei auch und nicht zuletzt das Vertrauen des Rechtsverkehrs in die Rechtsform der Stiftung bürgerlichen Rechts.²³ Nicht zuletzt das Amtshaftungsrecht beweist deutlich, dass Stiftungsaufsicht damit auch im Interesse der Stiftungen, der Beaufsichtigten und damit im Individualinteresse liegt.²⁴ Funktional ist Stiftungsaufsicht zum einen Kontrolle des Staates über die Stiftungen und das Handeln ihrer Stiftungsorgane.²⁵ In der Verpflichtung der Stiftungsaufsicht zur Wahrung des Stifterwillens konkretisiert sich aber eine weitere Kernfunktion staatlicher Aufsicht mit etwas anderer Akzentsetzung, nämlich die Rolle der Stiftungsaufsichtsbehörde als verlängerter Arm des Stifters.²⁶ Schließlich, der mitgliederlosen Struktur der Stiftung und den berechtigten Interessen des Rechtsverkehrs geschuldet, kann Stiftungsaufsicht funktional auch als staatliche Stiftungsobhut begriffen werden.²⁷ Prägend für die Stiftungsaufsicht ist dabei ein Phänomen, das *Martin Schulte* einmal mit dem Begriff der Mehrfachkontrolle belegt hat.²⁸ Stiftungen unterliegen nicht nur der Aufsicht durch die Landesstiftungsbehörden, sie unterliegen unter Umständen der externen Kontrolle durch Rechnungshöfe; und vor allem soweit es sich bei ihnen um gemeinnützige Stiftungen handelt, wird die Konformität des Stiftungshandelns mit den Anforderungen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts durch die Finanzverwaltung im Besteuerungsverfahren sichergestellt.²⁹

Inhaltlich umfasst die Stiftungsaufsicht die Verwaltungs-, Wirtschafts- und Finanzaufsicht.³⁰ Nach den maßgeblichen Landesgesetzen steht der Aufsicht dabei ein bunter Strauß von präventiven und repressiven Aufsichtsmaßnahmen zur Verfügung.³¹ Diese umfassen im präventiven Bereich etwa Informationsrechte, Auskunftsansprüche, Genehmigungsvorbehalte und Zustimmungspflichten sowie die Genehmigung von Satzungsänderungen. Das repressive Spektrum wird abgesteckt durch Beanstandungen, Aufhebung von Maßnahmen, der

Anordnung und Ersatzvornahme, der Abberufung von Organmitgliedern, der Bestellung eines Sachwalters, hoheitlichen Satzungsänderungen bis hin zur Aufhebung der Stiftung. Stiftungsaufsichtsrecht ist in der Außenperspektive des öffentlichen Rechts – wie eingangs gesagt – in den Rechtsfiguren klassischer Staatsaufsicht verfasst.³² Sie ähnelt, sowohl wenn man in den Instrumentenkasten der Landesstiftungsgesetze schaut, als auch wenn man die Literatur über die Stiftungsaufsicht sichtet, in ihrer Anlage und Struktur den klassischen Formen staatlicher Aufsicht über mittelbare Staatverwaltung. Sie ähnelt der Kommunalaufsicht ebenso wie der Rechtsaufsicht über funktionelle Selbstverwaltungskörperschaften. Ganz typisch ist die Einbeziehung der Stiftungsaufsicht in die hierarchische unmittelbare Landesverwaltung. Ebenso charakteristisch sind die in einer Kaskade zunehmender Intensität angeordneten Aufsichtsmittel mit einem deutlichen Schwerpunkt auf den repressiven Aufsichtsformen, die von der Beanstandung bis hin zu Eingriffen in die Organverfassung und letztlich auch zur Aufhebung von Stiftungen reichen.

2. Stifterwille und Aufsichtsmaßnahmen – verfassungsrechtliche Perspektive

Diesem Funktions- und Formenreichtum entspricht eine vor allem durch die Grundrechte geprägte verfassungsrechtliche Einordnung der Stiftungsaufsicht. Die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts hat dieser verfassungsrechtlichen Einbettung schon vor Jahrzehnten in einem allerdings recht knapp begründeten Urteil dadurch Rechnung getragen, dass Stiftungsaufsicht grundrechtsschonend und als Aufsicht über Grundrechtsträger nichts anderes sein könne als Rechtsaufsicht.³³ Fachaufsichtsrechtliche Elemente haben in der Stiftungsaufsicht danach konzeptionell keinen Platz.³⁴ Der spezifischen Konstellation staatlicher Aufsicht gegenüber Grundrechtssubjekten entspricht die im Stiftungsrecht ganz weit verbreitete Beschreibung und Zuweisung der Stiftungsaufsicht als subsidiäre Aufsicht.³⁵

Die grundrechtliche Verankerung der Stiftungsaufsicht ist indes mehrdimensional: Zum einen ist Stiftungsaufsicht, soweit sie schon den Akt der Stiftungserrichtung betrifft, ein Eingriff in die Freiheit des Stifters, eine Stiftung zu errichten. Hier ist nicht der Ort, um die Diskussion zu

führen, ob dem Rechtsformenangebot des bürgerlichen Rechts, nämlich der Stiftung bürgerlichen Rechts, ein Grundrecht auf Stiftung korrespondiert,³⁶ das zur Folge hätte, dass das derzeitige Konzessionssystem als Eingriff in diese Stifterfreiheit rechtfertigungsbedürftig wäre.³⁷ Wegen der letztlich nicht einlösbaren dogmatischen Begründungslasten eines solchen Leistungsanspruches auf Rechtsformenwahl, bleibt es wohl nur bei der allgemeinen Freiheit des Stifters zur privatautonomen Gestaltung seiner Rechtsverhältnisse im Rahmen der Rechtsformangebote, die die Rechtsordnung vorhält.³⁸ Der Gründungsakt kann so in der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 GG oder aber auch in der privatnützigen Verfügungsfreiheit über das Eigentum und damit in Art. 14 Abs. 1, 2 GG verankert werden.³⁹ Die laufende Stiftungsaufsicht hingegen adressiert die rechtsfähige Stiftung und damit im Rahmen des Art. 19 Abs. 3 GG einen Grundrechtsträger.⁴⁰ Stiftungen kommen hier als Grundrechtsberechtigte ganz unterschiedlicher Freiheitsrechte in Betracht. Neben der allgemeinen Handlungsfreiheit ist insbesondere in einem Bereich der Stiftungen, die Privatschulen tragen, auf Art. 7 Abs. 4 GG hinzuweisen, auf Art. 5 Abs. 3 GG, soweit es um Kunst- und Wissenschaft geht, und insbesondere in Bezug auf die weltanschaulichen oder religiösen kirchlichen Stiftungen auf das Grundrecht der Religionsfreiheit aus Art. 4 Abs. 1, 2 GG.⁴¹

Soweit Maßnahmen der Stiftungsaufsicht hier in grundrechtlich geschützte Autonomiesphären der Stiftung eingreifen, sind sie als Grundrechtseingriffe durch hinreichende Gemeinwohlbelange auf gesetzlicher Grundlage zu rechtfertigen.⁴² Damit ist eine stärker als bisher an externen Steuerungszielen ausgerichtete Stiftungsaufsicht prinzipiell vereinbar. Rechtsaufsicht heißt in grundrechtlicher Sicht nicht zwingend Aufsicht am Maßstab des Stifterwillens. Soweit der Gesetzgeber das Entscheidungsprogramm der Stiftungsaufsicht entsprechend erweitert, kann auch die aktive staatliche Pflege der Stiftungslandschaft durch aufsichtsrechtliche Fusion von Stiftungen grundrechtskonform sein. Ein leistungsfähiger Stiftungssektor ist ein vitales Gemeinwohlziel, das sich durch Anhebung des Stiftungskapitals ebenso erreichen ließe, wie durch Ausweitung der Befugnisse der Stiftungsaufsicht. Dem überkommenen Stiftungsaufsichtsrecht ist diese Vorstellung fremd.⁴³ Unternehmenstragende Stiftungen können entsprechenden Eingriffen

allenfalls im Rahmen der Aufsicht der Kartellbehörden oder der sektorspezifischen Regulierungsbehörden unterworfen sein. Gemeinnützige Stiftungen unterliegen hingegen den indirekten Steuerungswirkungen und Anreizstrukturen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts. Die Freiheitsgewährleistung der Grundrechte trägt die Freiheit der Stiftungen und das Prinzip der Subsidiarität staatlicher Aufsicht,⁴⁴ die im Regelfall Konsequenz der Bindung des grundrechtsausgestaltenden Gesetzgebers an den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist.⁴⁵ Dieses Prinzip hindert damit aber allein den Gesetzgeber nicht daran, externe Steuerungsziele an die Rechtsform der Stiftung bürgerlichen Rechts zu knüpfen und im Wege externer Staatsaufsicht durchzusetzen. Angesichts der weiten Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers hinsichtlich der Geeignetheit und Erforderlichkeit der von ihm eingesetzten Mittel dürfte deshalb die verbreitete Auffassung von der Vorrangigkeit interner Governance-Strukturen im Rahmen der Stiftungsverfassung eher Wunschbild, denn Wiedergabe der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen des Stiftungsgesetzgebers sein.

Aufsicht heißt zudem nicht immer Eingriff. Soweit die auf die Rechtskontrolle beschränkte staatliche Obhut über Stiftungen auf die Verwirklichung des Stifterwillens und damit der Stiftungszwecke gerichtet ist, lässt sich Stiftungsaufsicht rechtskonstruktiv bruchlos als Wahrnehmung staatlicher und grundrechtlich verankerter Schutzpflichten begreifen.⁴⁶ An die Stelle des bipolaren Verhältnisses zwischen Aufsichtsbehörde und Stiftung tritt das mehr-polare Rechtsverhältnis zwischen Stifter, Aufsichtsbehörde und Stiftung.⁴⁷ Dieses gilt es auch zu beachten, wenn nun untersucht werden soll, welche Instrumente das Aufsichtsrecht zur Verfügung stellen kann, um nachhaltige Strukturen im Stiftungswesen und nachhaltiges Stiftungsengagement sicherzustellen.

3. Aufsichtsinstrumente und Reform des § 87 BGB

Stiftungsaufsicht wird im Kern trotz aller Leistungs- und Beratungsfunktionen gegenüber den Stiftungen letztlich in einer reaktiven Rolle begriffen.⁴⁸ Eine aktive Pflege der deutschen Stiftungslandschaft ist der Stiftungsaufsicht versagt. Dieser freiheitsschonende und Freiheit sichernde Aspekt residualer staatlicher Rechtskontrolle kann sich aber

insbesondere dann als Nachteil erweisen, wenn etwa durch eine großzügige Anerkennungspraxis in der Vergangenheit sich unter wandelnden wirtschaftlichen Rahmenbedingungen die Prognosen hinsichtlich der Fähigkeit von Stiftungen, ihre Zwecke nachhaltig und mit hinreichender Kapitalausstattung zu verfolgen als allzu optimistisch herausstellen. Auch steht das Aufsichtsrecht nur allzu oft sinnvollen Restrukturierungsmaßnahmen besonders kleiner Stiftungen entgegen, deren Zusammenlegung oder Zusammenschluss an landesrechtlichen Bedenken oder am Hinweis auf den abschließenden Charakter der restriktiven Ermächtigungsnorm des § 87 BGB scheitert.

Das geltende Recht kennt jenseits der landesrechtlichen Zulegung oder Zusammenlegung von Stiftungen⁴⁹ lediglich die Instrumente des § 87 BGB, um auf die nicht hinreichende Lebensfähigkeit von Stiftungen zu reagieren. § 87 Abs. 1 BGB lässt bekanntlich dann, wenn die Erfüllung des Stiftungszwecks unmöglich geworden ist oder sie das Gemeinwohl gefährdet, zu, dass die zuständige Behörde der Stiftung eine andere Zweckbestimmung geben oder sie auflösen kann.⁵⁰ Wenn man den „Tod der Stiftung“ wegen Unmöglichkeit der Verfolgung des Stiftungszwecks systematisch als Parallele zu den Anerkennungsvoraussetzungen des § 81 BGB versteht, spricht viel dafür, eine allzu enge Interpretation zu meiden und auf das (endgültige) Scheitern der ursprünglichen Lebensfähigkeitsprognose des Stifters abzustellen.⁵¹ Neben dieser hoheitlichen Zweckänderung oder Aufhebung der Stiftung ist auf Bundesebene eine Zusammenlegung von Stiftungen durch Beschluss der Stiftungsorgane nur dann möglich, wenn der Stifter im Stiftungsgeschäft ihnen diesen Weg eröffnet, es sich also um eine Maßnahme zur Verwirklichung des Stifterwillens handelt.⁵² Für die Zweckänderung erklärt § 87 Abs. 2 BGB folgerichtig, dass der Wille des Stifters zu berücksichtigen sei und insbesondere dafür gesorgt werden solle, dass die Erträge des Stiftungsvermögens dem Personenkreis, dem sie zustattenkommen sollten, im Sinne des Stifters erhalten bleiben. Ganz im Sinne der Optimierung der Richtigkeit der Verwaltungsentscheidung und unter Berücksichtigung der Verfahrensdimension der beteiligten Grundrechte sieht § 87 Abs. 3 BGB eine Anhörungspflicht vor. Jenseits der Gemeinwohlgefährdung und der dauernden Unmöglichkeit der Erfüllung des Stiftungszwecks sind auf Bundesebene keine

niederschwelligen Instrumente vorgesehen. Die Landesstiftungsgesetze ihrerseits kennen neben der hoheitlichen Zweckänderung und Zusammenlegung von Stiftungen insbesondere auch Ansätze zu einem Stiftungsumwandlungsrecht,⁵³ indem sie die Zusammenlegung aufgrund eines durch die Stiftungssatzung ermöglichten Beschlusses der Stiftungsorgane – verbreitet unter der Voraussetzung, dass sich die Verhältnisse seit der Errichtung der Stiftung wesentlich geändert haben – anerkennen.⁵⁴

Eine im Vordringen befindliche und zutreffende Auffassung zieht die Gesetzgebungskompetenz der Länder zur Regelung der Zusammenfassung, Zweckänderung und Aufhebung von Stiftungen letztlich zu Recht in Zweifel.⁵⁵ Auch die Zusammenlegung ist nichts anderes als die Aufhebung der beteiligten Stiftungen⁵⁶ und insoweit vom Bundesgesetzgeber im Rahmen der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz in § 87 BGB abschließend geregelt.⁵⁷ Die Öffnungsklauseln zu Gunsten der Landesgesetzgebung, die etwa in § 85 BGB und § 88 BGB enthalten sind,⁵⁸ ergreifen die Fälle der Zusammenlegung nicht. Das Landesrecht kann insoweit nur Anwendung finden, soweit bundesrechtliche Vorgaben fehlen, mit anderen Worten ist der Landesgesetzgeber nur dort frei, ergänzende Regelungen zu treffen.⁵⁹ Die Sperrwirkung des Bundesrechts erfasst damit auch deckungsgleiches Landesrecht.⁶⁰ Im Kontext des BGB hat die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich eine erschöpfende Wirkung der Bundesgesetzgebung angenommen.⁶¹ Das Bundesverwaltungsgericht verweist im Stiftungsrecht im Besonderen darauf, dass der Gesetzgeber in § 80 BGB das staatliche Genehmigungsgebot und in § 87 BGB die Zweckänderung und Aufhebung der Stiftung geregelt, das öffentlich-rechtliche Stiftungsrecht indes darüber hinaus „bundesrechtlich nicht abschließend kodifiziert“ habe.⁶² Insbesondere vom engen Tatbestand des § 87 BGB kann das Landesrecht aber nicht durch großzügigere Tatbestandsvoraussetzungen der Zusammenlegung, wie etwa der wesentlichen Änderung der Verhältnisse, abweichen.⁶³ Jenseits des § 87 BGB bleibt so nur die am Stifterwillen ausgerichtete Aufsichtskompetenz: Soweit es dem Stifterwillen entspricht und soweit der Stifter satzungsgemäß Vorsorge getroffen hat, können die Stiftungsorgane einen

Beschluss über die Zusammenlegung von Stiftungen treffen, der unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch die Aufsicht steht.⁶⁴ Wenn aber der Stifter ihnen diesen Weg nicht öffnet, kann der Stifterwille auch nicht vor dem Hintergrund ineffektiver oder nicht nachhaltiger Erfüllung der Stiftungszwecke aufsichtsrechtlich überspielt werden. Um insbesondere für Kleinststiftungen das ökonomisch sinnvolle Zusammengehen mit anderen Stiftungen identischer oder doch weit gehend deckungsgleicher Zwecksetzung zu ermöglichen, ist also der Bundesgesetzgeber zum Handeln aufgerufen.⁶⁵ Hier ist auf einen Vorschlag des Bundesverbandes hinzuweisen, § 87 Abs. 1 BGB um einen Satz 2 zu ergänzen, wonach Stiftungen zusammengelegt oder zu einer anderen Stiftung zugelegt werden können, „sofern die Erträge des Stiftungsvermögens dem Personenkreis, dem sie zustattenkommen sollten, im Sinne des Stifters erhalten bleiben, ein entgegenstehender Stifterwille nicht ausdrücklich angeordnet ist, die Organe der Stiftungen mit der für Satzungsänderungen erforderlichen Mehrheit dies beantragen und die getrennte Weiterführung der Stiftungen in Anbetracht des Verhältnisses der Erträge aus dem Vermögen zu den erforderlichen Verwaltungskosten nicht zweckmäßig erscheint“.⁶⁶ Der Bundesverband erläutert diesen Vorschlag dahingehend, dass es immer wieder Situationen gebe, in denen es sachgerecht sei, eine Zusammenlegung oder Zulegung von Stiftungen zuzulassen, auch wenn die strengen Voraussetzungen des § 87 Abs. 1 BGB nicht vorlägen.⁶⁷ Auch im Rahmen des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes hat der Bundesgesetzgeber davon abgesehen, bundesrechtlich durch Ergänzung des § 87 BGB die Voraussetzungen einer sinnvollen Zusammenlegung kleiner Stiftungen zu schaffen. Im Rahmen der Anhörung des Finanzausschusses des Bundestages sind entsprechende Anregungen an den Gesetzgeber herangetragen worden.⁶⁸ Dieser hat sie aber nicht aufgegriffen.

Der Gewinn einer solchen Neuregelung läge vor allem darin, dass eine bundeseinheitliche und aufgrund einer unzweifelhaften Kompetenzgrundlage ergangene ausdrückliche gesetzliche Regelung bestünde, der Rückgriff auf die unspezifische Durchsetzung des mutmaßlichen Stifterwillens also entbehrlich würde. Flexibilisiert würde das Aufsichtsinstrumentarium für die Fallgruppe der durch die Stiftungsorgane beantragten Zulegung oder Zusammenlegung. Die

erwünschte Flexibilisierung wird freilich um den Preis einer gewissen Wertungsoffenheit der Norm erkauft, wenn es darum geht, die Zweckmäßigkeit der Weiterführung der Stiftungen in Anbetracht des Verhältnisses der Erträge aus dem Vermögen zu den erforderlichen Verwaltungskosten zu beurteilen. Entsprechende Wertungen sollten der Aufsicht indes aus der Nachhaltigkeitsprognose bei der Genehmigung der Stiftungserrichtung im Sinne des § 81 BGB nicht unbekannt sein. Allerdings werden Elemente der Zweckmäßigkeit in die Rechtskontrolle eingespeist. Nicht aufgenommen hat der Vorschlag des Bundesverbandes die zweite Fallgruppe, nämlich die Zulegung oder Zusammenlegung von Stiftungen ohne Beschluss der Stiftungsorgane durch Hoheitsakt der Stiftungsaufsichtsbehörden. Aus verfassungsrechtlicher Sicht spräche nichts dagegen, auch die Kompetenzen der Stiftungsaufsicht ohne die Willensbekundung der Stiftungsorgane entsprechend auszuweiten. Soweit die Maßnahmen ihre Rechtfertigung in der Durchsetzung des Stifterwillens finden und soweit die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes tatbestandlich hinreichend vorgezeichnet wird, spricht nichts gegen eine oktroyierte Zusammenlegung. Insbesondere bei gemeinnützigen Stiftungen dürfte die Rechtfertigung entsprechender Eingriffe – soweit ein entgegenstehender Stifterwillen nicht erklärt worden ist – nicht schwer fallen.

III. Organisation der Stiftungsaufsicht und Reformen des Organisationsverfassungsrechts

Die Effektivität der Steuerungsmittel jeder Verwaltung hängen von der Verwaltungsorganisation ab. Das Stiftungsaufsichtsrecht bietet in seiner Organisationsverfassung als Landesrecht ein je nach Bewertung abwechslungsreiches bis unübersichtliches buntes Abbild der föderalen Struktur der Verwaltungsorganisation überhaupt. Im wettbewerbsföderalistisch angehauchten⁶⁹ Labor des Stiftungsaufsichtsrechts haben Landesgesetzgeber und Landesverwaltungspraxis ein weites Experimentierfeld. Ob die derzeitige Organisationsverfassung der Stiftungsaufsicht mehr ist als ein letztlich kontingentes Abbild geschichtlicher Zufälligkeiten im Zuge der Zivilrechtsvereinheitlichung im ausgehenden 19. Jahrhundert, entscheidet sich zuvorderst am Maßstab der grundgesetzlichen Kompetenzordnung

und der Einordnung des Stiftungsaufsichtsrechts in diese (1.). Auf dieser Basis sollte frei von Fragen des aktuellen politischen Gestaltungswillens des Gesetzgebers – und der Pfadabhängigkeit der Verwaltung und der Verwaltungsakteure – über alternative Organisationsformen der Stiftungsaufsicht nachgedacht werden können, die unter Umständen eine höhere Performanz als die gegenwärtige Aufsichtsverfassung aufweisen, den Herausforderungen, insbesondere der Europäisierung des Stiftungsrechts zu begegnen (2.).

1. Reform und Kompetenzordnung

Die Beurteilung, inwieweit das Organisationsverfassungsrecht Stiftungsaufsicht einer Neuordnung zugänglich ist, hat als Vorfrage zunächst einmal den verfassungsrechtlichen Rahmen des organisatorischen Verfassungsrechts zu bestimmen. In der föderalen Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen ist dies insbesondere eine Frage der Reichweite der für das Stiftungsrecht maßgeblichen konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG für das bürgerliche Recht. Diese Fragen spielten auch vor einem Jahrzehnt im Rahmen der Stiftungsrechtsnovelle eine Rolle und wurden hier unter dem Gesichtspunkt debattiert, inwieweit die Anreicherung des Regelungsregimes der §§ 80 ff. BGB hinsichtlich der Kompetenz an ihre Grenzen stößt.⁷⁰ Im Stiftungsrecht sind diese Grenzen deswegen nicht offensichtlich zu ziehen, weil unter anderem die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu Recht darauf verwiesen hat, dass weite Bereiche der Stiftungssteuerung als öffentlich-rechtliche Normen zu charakterisieren sind.⁷¹ Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe konnte insoweit zu Recht Bezug nehmen auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, die dieses zu § 87 BGB so judiziert hatte.⁷²

Unter bürgerlichem Recht im Sinne des Art. 74 GG wird gemeinhin die Zusammenfassung aller Normen verstanden, die herkömmlicherweise dem Zivilrecht zugeordnet werden.⁷³ Insoweit kommt der Tradition hier also eine maßgebliche Bedeutung zu.⁷⁴ Die Materie bürgerliches Recht ist also gerade nicht als Gegensatz zum öffentlichen Recht zu begreifen, sondern vom Herkommen bestimmt.⁷⁵ Das Bundesverfassungsgericht konserviert diese traditionellen Bestände in seiner Rechtsprechung noch dadurch, dass

es insoweit moderne materiell-rechtliche Ordnungsvorstellungen für die Auslegung der Kompetenznormen für unmaßgeblich hält.⁷⁶ So kann die Unterscheidung von öffentlichem Recht zu bürgerlichem Recht nach heutigem Verständnis in der Tat für weite Teile des Zivilrechts schon deshalb wenig hilfreich sein, weil sie jüngeren Datums ist als die sich im Zivilrecht ausgebildeten Normstrukturen. Schon die modernen Gesetzbücher und Kodifikationen der Aufklärungszeit unterscheiden nicht zwischen Zivilrecht und öffentlichem Recht. Auch der historische Gesetzgeber des BGB versteht die Stiftung weitgehend als ein in die staatliche oder kirchliche Sphäre inkorporiertes, weniger durch den Gedanken der Stifterautonomie geprägtes Rechtsformenangebot, das deswegen der staatlichen Aufsicht sehr weit gehend zugänglich ist.⁷⁷ Die Regelung des Stiftungsaufsichtsrechts im Bürgerlichen Gesetzbuch selbst scheint weniger aus Kompetenzzweifeln, die sich auch schon auf Grundlage der Reichsverfassung stellen konnten, unterblieben zu sein, als vielmehr aus rechtspolitischem Respekt des Gesetzgebers vor den als hinreichend leistungsfähig erachteten überkommenen Organisationsformen.⁷⁸ Vor diesem Hintergrund sollte Art. 74 Abs. 1 GG für eine deutlich großzügigere Regelung aufsichtsrechtlicher und aufsichtsorganisationsrechtlicher Fragen durch den Bundesgesetzgeber Raum lassen.

2. Alternative Organisationsformen der Stiftungsaufsicht

Stellt man diese Kompetenzfragen einmal zurück, gibt es ganz verschiedene Möglichkeiten, um auf die eingangs genannten Herausforderungen für die Aufsichtsorganisation, die sich insbesondere im Zuge der mittelfristig wohl unausweichlichen stärkeren europäischen Anreicherung des Stiftungsrechts ergeben, zu reagieren. Und dies gilt selbst dann, wenn man am Konzept einer externen Aufsicht festhält, also den Weg einer immer stärkeren Implementierung der Aufsichtszwecke in moderne Formen der Stiftungsgovernance und damit ihre Auflösung in das materielle und prozessuale Gerüst des Stiftungsrechts nicht in den Blick nimmt.

Staatsaufsicht heißt nicht zwingend Deregulierung, aber auch nicht zwingend Aufsicht durch unmittelbare Landesverwaltung. In der Literatur

ist schon vor mehr als einem Jahrzehnt darauf hingewiesen worden, dass der Eigengesetzlichkeit des Dritten Sektors eine Aufsicht durch sektoreigene Selbstverwaltungskörperschaften in höherem Maße entsprechen würde, als die derzeitige Aufsichtsverfassung. Der Bundesgesetzgeber wäre auch im Rahmen des Aufsichtsrechts natürlich frei, hier dem Gedanken der funktionalen Selbstverwaltung Rechnung zu tragen und eine entsprechende Aufsichtskörperschaft vorzusehen. Damit der Selbstverwaltungsgedanke nicht mit den Anforderungen des grundgesetzlichen Demokratieprinzips im Falle von eingreifenden Rechtsaufsichtsmaßnahmen kollidiert, müsste indes zugleich die hinreichende demokratische Legitimationsbasis dieser Selbstverwaltungskörperschaften gegenüber den beaufsichtigten und durch die beaufsichtigten Stiftungen geschaffen werden.⁷⁹ Das Demokratieprinzip ist insbesondere im Bereich funktionaler Selbstverwaltung offen für alternative Möglichkeiten, abseits der inputorientierten hierarchischen Repräsentation ein hinreichendes Legitimationsniveau sicherzustellen.⁸⁰ Aufsicht wäre dann Aufsicht gegenüber Mitgliedern. Modelle der Betrauung Privater und sei es auch repräsentativer Verbände im Sektor mit solchen Aufsichtsmaßnahmen dürften schnell Verfassungsgrenzen überschreiten. Der Blick ins Wirtschaftsverwaltungsrecht zeigt aber mit dem Beispiel der Bundesnetzagentur auch einen alternativen Weg, nämlich die Zentralisierung der Aufsicht auf Bundesebene in einer Behörde, die entsprechende Fachkompetenzen bündelt, Effizienzgewinne verspricht und die vor allem ministerialfrei organisiert ist und damit einen hohen Maß an sachlich institutioneller Unabhängigkeit aufweist. Die sich in diesem Modell möglicherweise ergebenden Zweifel an der Reichweite der Bundesgesetzgebungskompetenz aus Art. 74 Abs. 1 Nr. 1 GG ließen sich schließlich in einem Modell der bundeseinheitlichen Aufsicht auf Grundlage interföderalen Kooperationsrechts vermeiden.⁸¹ Seine Vorbilder findet ein solches Modell im Rundfunk- und Medienrecht,⁸² das sich ebenfalls durch ein ausgeprägtes Maß an sektorspezifischer Staatsferne und starker Kompetenzen der Länder auszeichnet.⁸³ Auch das Stiftungsaufsichtsrecht könnte unter Wahrung der Gestaltungsspielräume der Länder im Wege multilateraler Staatsverträge⁸⁴ einer bundeseinheitlichen Aufsichtsbehörde zugewiesen werden. Eine solche

Lösung verspricht nicht nur die Bündelung des Fachverständes in der Stiftungsaufsicht, sie beseitigt das Ärgernis personell insuffizienter Ausstattung der Landesbehörden. Und vor allem ist sie die organisationsrechtlich adäquate Antwort auf die, schon in Folge der Stiftungsrechtsnovelle am Beginn des Jahrtausends verstärkte, bundesrechtliche Durchdringung des materiellen Aufsichtsprogramms ebenso wie diejenige auf seine mittelfristig zu erwartende tiefgreifende und strukturelle Europäisierung.

IV. Schluss

Die Europäisierung wird in mittelfristiger Perspektive wesentliche Impulse zur Weiterentwicklung des Stiftungsaufsichtsrechts geben. Nicht nur aus kompetenziellen Gründen sind weite Bereiche der Landesstiftungsgesetze ein wenig hinter den Rechtsentwicklungen im Aufsichtsverwaltungsrecht, wie auch hinter die modernen Formen staatlicher Governance-und Regulierungs-Verantwortung zurückgefallen. Hier bleibt der Bundesgesetzgeber aufgerufen, einmal grundsätzlich über den Fortbestand des Status quo nachzudenken. Eine Modernisierung der Organisationsverfassung der Stiftungsaufsicht sollte dann, wenn Stiftungsaufsicht als Staatsaufsicht beibehalten werden soll, die erprobten Instrumente des interföderalen Kooperationsrechts dazu nutzen, eine leistungsfähige Verwaltungsbehörde mit Zuständigkeit für das Bundesgebiet zu schaffen. In Zeiten der Schuldenbremse mag die Motivation der Länder nicht zuletzt durch Haushaltsgesichtspunkte geweckt werden; für eine solche Lösung sprächen aber auch die Effektivität der Stiftungsaufsicht und damit ein genuines Interesse der Beaufsichtigten. Ein konkreterer gesetzlicher Handlungsbedarf ergibt sich im Stiftungsaufsichtsrecht in materieller Hinsicht jedenfalls im Bereich der Zusammenlegung und Zulegung von Stiftungen. Hier sollte eine bundeseinheitliche Rechtsgrundlage in § 87 BGB angesiedelt werden. Deren Reichweite und Gestalt insbesondere in Bezug auf einseitige, hoheitliche Maßnahmen des Zusammenschlusses von Kleinstiftungen sollte möglichst intensiv von allen Beteiligten diskutiert werden. Klare gesetzliche Regelungen vermeiden hohe rechtsstaatliche Kosten und eine clandestine Verwaltungspraxis.

V. Summary

In the medium term, Europeanisation will ultimately give fundamental impulses to further develop the regulatory law of foundations. It is not only for reasons of competence that large areas of the foundation laws of the German *Länder* are lagging somewhat behind legal developments in both regulatory administrative law and also behind the modern forms of state governance and regulatory responsibility. In this respect the Federal legislator is still called upon to give fundamental consideration to whether the status quo should be continued. If the supervision of foundations is to be retained as State supervision, then the modernisation of the organisational constitution of foundation supervision should apply the tried and tested tools of inter-federal cooperation law to create an efficient administrative authority with Germany-wide responsibility. In times of debt constraints under the German debt brake, the Federal States' motivation might not least be aroused by budgetary considerations; but the effectiveness of foundation supervision and thus the genuine interest of those being supervised would also speak in favour of such a solution. There is a specific need for legislative action on the law regulating the supervision of foundations in a substantive respect in any event in the field of merging and amalgamating foundations. Here a uniform legal basis for the whole of Germany should be embodied in section 87 German Civil Code (BGB). The scope and structure of such a regulation should be discussed as intently as possible by all participants, particularly with regard to unilateral measures by public authorities to merge small foundations. Clear statutory regulations also avoid high costs of due process and clandestine administrative practice.

- * Der Beitrag stellt eine leicht überarbeitete und mit Nachweisen versehene Fassung des Vortrages dar, den der Verfasser unter dem Titel "Nachhaltigkeit in der Krise – Stiftungssteuerung durch Neuausrichtung der Stiftungsaufsicht und Regelungsalternativen zu § 87 BGB" auf den 13. Hamburger Tagen des Stiftungs- und Non-Profit-Rechts am 8. November 2013 an der Bucerius Law School Hamburg gehalten hat. Die Vortragsform wurde beibehalten. Für wertvolle Hilfe bei der Materialbeschaffung und der redaktionellen Überarbeitung dankt der Verfasser Herrn stud. iur. *Malte Kahl*.

Ein passendes Rechtskleid für kleinkooperative Vereinigungen? – Zum
Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der
Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei
Genossenschaften

REINMAR WOLFF*

- I. Einleitung
- II. Zumutbare Rechtsformen für kleinkooperative Vereinigungen
 - 1. Grundrechtlicher Gestaltungsauftrag des Gesetzgebers
 - 2. Gegenwärtig verfügbare Gesellschaftsrechtsformen
- III. Der Referentenentwurf und seine Vorgeschichte
 - 1. Genossenschaftsgesetznovelle im August 2006
 - 2. Entwicklungen seit August 2006
 - 3. Referentenentwurf im März 2013
 - 4. Neue Legislaturperiode
- IV. Würdigung des Referentenentwurfs
 - 1. Einführung der Kooperationsgesellschaft
 - 2. Weiterer Bürokratieabbau bei Genossenschaften,
insbesondere Verdopplung der Schwellenwerte für die
Befreiung von der Jahresabschlussprüfung
- V. Zusammenfassung
- VI. Summary

I. Einleitung

Bürgerschaftliches Engagement ist gesellschaftlich erwünscht. Solches Engagement ist häufig auf rein ideelle Zwecke gerichtet, zuweilen aber auch auf gemeinschaftliche wirtschaftliche Betätigung. Als Beleg werden meist Dorfläden bemüht, die als Selbsthilfeeinrichtung die Versorgung der dörflichen Bevölkerung vor Ort mit Lebensmitteln und anderen Waren sicherstellen wollen.¹ Weitere Beispiele sind das private Programmkino, das Interessierte vor der Schließung gerettet haben,² oder das öffentliche Schwimmbad, dessen Sanierung der kommunale Träger nicht hat bewältigen können und das von Bürgern gemeinschaftlich weiterbetrieben

wird.³

In diesen Fällen wird zwar ein wirtschaftlicher Zweck verfolgt, die Unternehmungen schreiben aber bestenfalls eine schwarze Null und können häufig überhaupt nur dank ehrenamtlicher Mitarbeit bestehen. So erwünscht solche kleinkooperativen Vereinigungen sind, so schwierig ist die Wahl einer Gesellschaftsrechtsform an der Schnittstelle zwischen eigen- und fremdnützigen, zwischen ideellen und wirtschaftlichen Zwecken.

Der seit März 2013 vorliegende Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften nimmt sich dieser Fragestellung an.⁴ Sein Hintergrund und seine Lösungsansätze sind Gegenstand dieses Beitrags.

II. Zumutbare Rechtsformen für kleinkooperative Vereinigungen

Der Vorschlag, die neue Vereinigungsform der Kooperationsgesellschaft einzuführen, ist vor dem Hintergrund des grundrechtlichen Gestaltungsauftrags des Gesetzgebers und der Rechtsformen, die er aufgrund dessen bislang zur Verfügung gestellt hat, zu sehen.

1. Grundrechtlicher Gestaltungsauftrag des Gesetzgebers

Der Gesetzgeber ist nicht frei von Bindungen, wenn er Gesellschaftsrechtsformen bereitstellt und ausformt. Er gestaltet damit vielmehr den Schutzbereich der grundrechtlichen Vereinigungsfreiheit aus und ist deshalb an Beschränkungen gebunden, die aus Art. 9 Abs. 1 GG folgen. Dabei geht es im Wesentlichen um zweierlei: Zum einen muss der Gesetzgeber eine hinreichende Vielfalt von Rechtsformen zur Verfügung stellen, die den verschiedenen Typen von Vereinigungen angemessen sind und deren Wahl deshalb zumutbar ist.⁵ Und zum anderen muss jede Ausgestaltung des Schutzbereichs der Vereinigungsfreiheit den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahren.⁶

Diese Bindungen sind vorliegend besonders ausgeprägt, weil kleinkooperative Vereinigungen in den Kernbereich der Vereinigungsfreiheit fallen. Denn Art. 9 Abs. 1 GG schützt in erster Linie

das Prinzip freier sozialer Gruppenbildung, wobei zu dem menschenrechtlichen Gehalt der Vereinigungsfreiheit ihre Bedeutung für die Gestaltung der Gesellschaft und des Staates tritt.⁷ Dagegen unterfallen beispielsweise große Kapitalgesellschaften bloß den Ausläufern des Schutzbereichs der Vereinigungsfreiheit.⁸ In kleinkooperativen Vereinigungen aber findet die soziale Gruppenbildung besonderen Ausdruck; sie sind trotz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit erkennbar nicht kapitalistisch, sondern personal geprägt.

2. *Gegenwärtig verfügbare Gesellschaftsrechtsformen*

Der Handlungsbedarf für den Gesetzgeber hängt davon ab, inwieweit die bereits verfügbaren Gesellschaftsrechtsformen auch für kleinkooperative Vereinigungen angemessen sind.

a) *Eingetragene Genossenschaft*

Die hier interessierenden kleinkooperativen Vereinigungen sind genossenschaftlich strukturiert, so dass die eingetragene Genossenschaft die nächstliegende Rechtsformwahl ist.

§ 1 Abs. 1 GenG bestimmt den Begriff der Genossenschaft als Gesellschaft von nicht geschlossener Mitgliederzahl, deren Zweck darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern. Keine Schwierigkeiten ergeben sich für kleinkooperative Vereinigungen hinsichtlich zweier Merkmale: Solche Vereinigungen werden in aller Regel als Körperschaften errichtet und sind damit Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl.⁹ Auch verfügen diese Vereinigungen über einen gemeinschaftlichen, also genossenschaftlichen Geschäftsbetrieb.¹⁰

Näherer Betrachtung bedarf freilich der Förderzweck der Vereinigung: Der Zweck muss auf die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Mitglieder gerichtet sein. Versteht man diese Begriffe so, dass ersterer dem beruflichen und letzterer dem nichtberuflichen Lebensbereich der Mitglieder zuzuordnen ist,¹¹ so dienen kleinkooperative Vereinigungen typischerweise der Förderung der Wirtschaft ihrer Mitglieder.

Kleinkooperative Vereinigungen können aber auch auf die Förderung des Erwerbs ihrer Mitglieder gerichtet sein, beispielsweise kleine Maschinenringe. Dagegen ist es unschädlich, dass der Betrieb eines Kinos nicht nur den kinobegeisterten Mitgliedern, sondern auch dem kulturellen Angebot der Stadt dient oder dass der Dorfladen nicht nur die Mitglieder mit Lebensmitteln versorgt, sondern auch den ländlichen Raum stärkt. Denn solange eine eingetragene Genossenschaft auf die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder gerichtet ist, kann sie als Nebenzweck auch übergreifenden gesellschaftlichen Zwecken dienen.¹²

Auch ihrer Ausgestaltung nach eignet sich die eingetragene Genossenschaft grundsätzlich für kleinkooperative Vereinigungen. Für die Gründung einer eingetragenen Genossenschaft muss kein Mindestkapital aufgebracht werden. Das Statut kann die Nachschusspflicht der Mitglieder vollständig ausschließen (§ 6 Nr. 3 GenG) und tut dies in aller Regel auch. Grundsätzlich hat jedes Mitglied eine Stimme in der Generalversammlung (§ 43 Abs. 3 S. 1 GenG), was die Ausrichtung der genossenschaftlichen Geschäftstätigkeit an der Gesamtheit der Mitglieder sicherstellt und verhindert, dass die Mehrheit durch wenige Mitglieder mit hohen Einlagen überstimmt wird. Schließlich ist die eingetragene Genossenschaft auch außerordentlich stabil. Ihre Insolvenzanfälligkeit bleibt weit hinter den entsprechenden Fallzahlen von Kapitalgesellschaften zurück.

Als Nachteil der eingetragenen Genossenschaft werden ihre Rechtsformkosten empfunden. Eingetragene Genossenschaften müssen Mitglied in einem Prüfungsverband sein (§ 54 GenG), der vor Eintragung der Genossenschaft eine Gründungsprüfung durchführt (§ 11 Abs. 2 Nr. 3 GenG) und regelmäßig die wirtschaftlichen Verhältnisse und die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung im Wege der Pflichtprüfung feststellt (§ 53 Abs. 1 GenG). Die damit verbundenen Kosten fallen bei kleinkooperativen Vereinigungen, die keinen oder keinen nennenswerten Gewinn erwirtschaften, stärker ins Gewicht als bei größeren Genossenschaften.

b) Eingetragener Verein

Mit Blick auf seine sehr geringen Rechtsformkosten ist der eingetragene Verein (§ 21 BGB) auch für kleinkooperative Vereinigungen attraktiv:

Diese Gesellschaftsrechtsform erfordert weder ein Mindestkapital noch unterliegt sie Pflichtprüfungen. Zudem ist das Vereinsinnenrecht weitgehend nachgiebig, so dass sich die Rechtsform an die Bedürfnisse unterschiedlicher Vereinstypen anpassen lässt.

Tatsächlich bestehen einige Dorfläden als eingetragener Verein¹³ – freilich zu Unrecht. Denn diese Rechtsform steht nur Vereinen offen, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist (§ 21 BGB). So unklar die Abgrenzung wirtschaftlicher von nichtwirtschaftlicher Zwecksetzung im Einzelnen ist, so eindeutig wird die kleinkooperative Vereinigung in aller Regel dem Volltypus des unternehmerischen Vereins¹⁴ zuzuordnen sein: Der Dorfladen, das kleinkooperative Programm kino und das bürgerschaftlich betriebene Schwimmbad treten in gleicher Weise unternehmerisch auf wie Supermarktkette, Kinopalast und Erlebnisbad. Dass tatsächlich kein oder nur ein geringer Gewinn erwirtschaftet wird und werden soll, macht den Vereinszweck nicht zu einem nichtwirtschaftlichen.¹⁵ Ebenso gleichgültig ist, dass der wirtschaftliche Zweck womöglich durch einen ideellen überformt wird, der Lebensmitteleinzelhandel etwa durch die Förderung des ländlichen Raums: Ein wirtschaftlicher Zweck ist nur dann unschädlich, wenn er bloßer Nebenzweck ist, und dies setzt voraus, dass er dem Hauptzweck untergeordnet bleibt und dieser auch auf andere Weise als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwirklicht wird.¹⁶ Beide Merkmale sind bei den kleinkooperativen Vereinigungen typischerweise nicht erfüllt.

Kleinkooperativen Vereinigungen den Zugang zur Rechtsform des eingetragenen Vereins zu verwehren ist auch in der Sache richtig. Denn für wirtschaftliche Vereinigungen gewährt das geltende Recht den Gesellschaftern Haftungsfreistellung nur, wenn sie die gläubiger- und gesellschafterschützenden Anforderungen der handelsrechtlichen Gesellschaftsrechtsformen erfüllen.¹⁷ § 21 BGB stellt dieselbe Haftungsprivilegierung weitgehend ohne Gläubiger- und Mitgliederschutz bereit, allerdings eben nur für nichtwirtschaftliche Zwecke.

c) Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

Ein kurzer Blick soll noch auf die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) nach § 5a GmbHG geworfen werden. Diese

Rechtsform ermöglicht zwar eine Haftungsbefreiung der Gesellschafter, ohne dass diese ein über einen Euro hinausgehendes Stammkapital aufbringen oder sich einer Pflichtprüfung unterwerfen müssen. Anders als die vorgenannten Gesellschaftsrechtsformen ist die Unternehmergesellschaft jedoch weder auf eine große und wechselnde Gesellschafterzahl (s. nur § 15 Abs. 3–5 GmbHG) noch auf eine Gleichberechtigung aller Gesellschafter (s. nur § 47 Abs. 2 GmbHG) angelegt. Strukturell eignet sich die Unternehmergesellschaft deshalb in aller Regel nicht für kleinkooperative Vereinigungen.

d) Wirtschaftlicher Verein

Schließlich ist an den wirtschaftlichen Verein nach § 22 BGB als geeignete Rechtsform für kleinkooperative Vereinigungen zu denken. Nach Satz 1 dieser Vorschrift erlangt ein Verein, dessen Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, in Ermangelung besonderer bundesgesetzlicher Vorschriften Rechtsfähigkeit durch staatliche Verleihung.

Die Rechtsform des wirtschaftlichen Vereins nach § 22 BGB befreit die Mitglieder trotz wirtschaftlichen Vereinigungszwecks von persönlicher Haftung, ohne dafür besonderen Gläubiger- und Mitgliederschutz zu fordern. Die Verleihung der Rechtsfähigkeit nach § 22 BGB ist schon deshalb nachrangig gegenüber der Erlangung der Rechtsfähigkeit nach dem Recht der Handelsgesellschaften: Die Erfüllung der bundesrechtlichen Normativbedingungen einer Handelsgesellschaft muss wegen der besonderen Umstände des Einzelfalls unzumutbar sein, wobei nicht schon jede Unbequemlichkeit als unzumutbar angesehen wird.¹⁸ Vielmehr sind atypische Umstände darzutun, aus denen sich die Unzumutbarkeit der Wahl einer handelsrechtlichen Rechtsform ergibt.¹⁹

Noch höhere Anforderungen stellt das Bundesverwaltungsgericht an die atypischen Umstände, wenn „die Vereinigung nach ihrem speziellen wirtschaftlichen Zweck einem speziell geregelten, besonders normierten Typus wirtschaftlicher Vereinigungen entspricht; denn es dürfte regelmäßig kein Grund bestehen, eine solche Vereinigung von der Einhaltung derjenigen gesetzlichen Vorschriften freizustellen, die für Vereinigungen gerade dieses Typs geschaffen worden sind und deren

Erfüllung kraft Gesetzes die zwingende Voraussetzung dafür ist, daß eine Vereinigung des normierten Typs Rechtsfähigkeit erlangt.“²⁰ Da kleinkooperative Vereinigungen ihrem Typ nach Genossenschaften sind, wären also atypische Umstände darzulegen, warum die Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft ausnahmsweise unzumutbar ist. Ob bereits die bloße Kostenbelastung durch Prüfungsverbandsmitgliedschaft und Pflichtprüfung hierfür ausreicht, ist durchaus zweifelhaft. Denn der Gesetzgeber hat im Genossenschaftsgesetz geregelt, welche Anforderungen Genossenschaften erfüllen müssen, um Rechtsfähigkeit zu erlangen. Diese Anforderungen drohen durch Anwendung des § 22 BGB auf eine ganze Gruppe von Genossenschaften, nämlich die kleinkooperativen Vereinigungen, umgangen zu werden.

III. Der Referentenentwurf und seine Vorgeschichte

Die Frage nach der richtigen Rechtsform für Kleinstgenossenschaften ist nicht neu. Der im März 2013 vorgelegte Referentenentwurf ist vielmehr der (vorläufige) Endpunkt einer längeren Entwicklung.

1. Genossenschaftsgesetznovelle im August 2006

Bereits das Gesetz zur Einführung der Europäischen Genossenschaft und zur Änderung des Genossenschaftsrechts vom 14.8.2006²¹ hatte Erleichterungen für kleine Genossenschaften geschaffen. So können Genossenschaften mit nicht mehr als 20 Mitgliedern auf einen Aufsichtsrat verzichten (§ 9 Abs. 1 S. 2 GenG) und den Vorstand aus einer Person bestehen lassen (§ 24 Abs. 2 S. 3 GenG).

Auch im Umfang der Prüfung brachte die Genossenschaftsgesetznovelle 2006 kleinen Genossenschaften Erleichterungen: Bei Genossenschaften mit einer Bilanzsumme bis zu einer Million Euro und Umsatzerlösen bis zu zwei Millionen Euro erstreckt sich die Pflichtprüfung nicht auf den Jahresabschluss (§ 53 Abs. 2 S. 1 GenG). Diese Befreiung von der Jahresabschlussprüfung war im Rechtsausschuss intensiv erörtert worden, wobei der Ausschuss die Regelung als ersten Schritt hin zu den Schwellenwerten nach § 267 Abs. 1 HGB sah. Langfristig sei nicht einsichtig, kleine Genossenschaften mit größerem bürokratischem Aufwand und höheren Kosten zu belasten als vergleichbare

Kapitalgesellschaften. Der Ausschuss forderte die Bundesregierung jedoch auf, nach Vorliegen hinreichender Erfahrungen mit der neuen Regelung über ihre Auswirkungen zu berichten.²²

2. Entwicklungen seit August 2006

Das Anliegen, kleinkooperative Vereinigungen zu unterstützen, wird von allen Fraktionen und von anderen Akteuren mitgetragen. Das zeigt die weitere Entwicklung bis zur Vorlage des Referentenentwurfs.

a) Bericht des Bundesministeriums der Justiz im Mai 2009

Im Mai 2009 legte das Bundesministerium der Justiz den vom Rechtsausschuss 2006 erbetenen Bericht vor.²³ Er beruhte auf fünf Stellungnahmen von auf Bundesebene tätigen genossenschaftlichen Verbänden und sonstigen Einrichtungen im Genossenschaftsbereich sowie zwei Stellungnahmen von Landesaufsichtsbehörden über die genossenschaftlichen Prüfungsverbände.²⁴ Im Wesentlichen berichtete das Bundesjustizministerium, dass infolge der Novelle 2006 rund 51 % aller Genossenschaften von der Pflicht zur Prüfung ihres Jahresabschlusses befreit seien²⁵ und dass sich diese Zahl bei Anwendung der Grenzwerte des § 267 Abs. 1 HGB auf etwa 68 % erhöhen würde.²⁶ Rund 41 % der befreiten Genossenschaften ließen den Jahresabschluss gleichwohl prüfen, meist als Voraussetzung für eine Kreditaufnahme oder auf Wunsch der Organe der Genossenschaft.²⁷ Den Jahresabschluss nicht prüfen zu lassen entlaste die Genossenschaften freilich nur um rund 20 % der Kosten, was hinter den Erwartungen zurückbleibe.²⁸ Das Ministerium schlug vor, die Größenmerkmale des § 267 Abs. 1 HGB in die Regelung des § 53 Abs. 2 S. 1 GenG zu übernehmen und eine „Kleine Genossenschaft“ oder „Kooperativgesellschaft (haftungsbeschränkt)“ einzuführen, die von der Pflichtmitgliedschaft und Pflichtprüfung befreit ist, um nach dem Vorbild der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) Existenzgründungen im Genossenschaftsbereich zu erleichtern.²⁹

b) Anträge und Empfehlungen im Jahr 2012

2012 hatte die Generalversammlung der Vereinten Nationen zum

Internationalen Jahr der Genossenschaften ausgerufen und die Regierungen unter anderem aufgefordert, die rechtlichen Rahmenbedingungen für Genossenschaften so zu gestalten, dass diese Rechtsform nicht gegenüber anderen benachteiligt wird.³⁰ Diese Anregung ist in Deutschland auf fruchtbaren Boden gefallen.

Am 9.5.2012 nahm der Petitionsausschuss des Deutschen Bundestags zur Petition wegen eines als Genossenschaft betriebenen Dorfladens Stellung. Nach Auffassung des Petenten hatten die hohen Prüfungskosten zur Schließung des Ladens und zur Auflösung der Genossenschaft geführt. Obwohl der Ausschuss die Pflichtprüfung als solche für sinnvoll hielt, diene es der genossenschaftlichen Rechtsform nicht, wenn sie wegen der Kosten der Pflichtprüfung von kleineren Unternehmen kaum noch gewählt werde. Daher erscheine es dem Petitionsausschuss sinnvoll, bei ganz kleinen Genossenschaften auf Pflichtmitgliedschaft und Pflichtprüfung gänzlich zu verzichten.³¹

Am 22.8.2012 stellte die Fraktion Die Linke eine kleine Anfrage zum Reformbedarf für Genossenschaften, die insgesamt 42 Fragen umfasste.³² Mit ihrer Antwort vom 11.9.2012 bekräftigte die Bundesregierung unter anderem, dass sie die Einführung einer „Kleinen Genossenschaft“ oder „Kooperativgesellschaft (haftungsbeschränkt)“ erwäge, die von Pflichtmitgliedschaft und Pflichtprüfung befreit sei.³³ Außerdem seien weitere Maßnahmen zum Bürokratieabbau bei Genossenschaften geplant.³⁴ Wirtschaftlicher Verein nach § 22 BGB können kleine Kooperativen nur kraft Einzelfallentscheidung werden, weil sonst die Schutzmechanismen des Kapitalgesellschafts- und Genossenschaftsrechts umgangen zu werden drohten.³⁵

Geschlossen wurde das Internationale Jahr der Genossenschaften im Bundestag mit einem Reigen von Anträgen einer jeden der drei damaligen Oppositionsparteien.

Den Anfang machte die SPD-Fraktion mit ihrem Antrag vom 20.11.2012. Darin forderte sie unter anderem, eine neue Gruppe der Kleinstgenossenschaften einzuführen, die in Anlehnung an die Vorgaben der sogenannten Micro-Richtlinie 2012/6/EU zwei von drei Schwellenwerten (Bilanzsumme 350.000 Euro, Nettoumsatzerlöse 700.000 Euro, zehn Mitarbeiter) nicht überschreiten. Für diese

Kleinstgenossenschaften sollten bestimmte Erleichterungen bei der Rechnungslegung gelten (Verzicht auf die Erstellung eines Anhangs, Verringerung der Gliederungstiefe im Jahresabschluss, Befreiung von der Pflicht zur Veröffentlichung des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger) und sie sollten von der Pflichtprüfung nach § 53 GenG befreit sein. Ihren Jahresabschluss sollten sie aber auch im Falle einer solchen Befreiung an den Prüfungsverband übermitteln und ihm Auskunft geben müssen. Der Antrag fordert außerdem, eine bessere Förderung von Genossenschaften durch Wirtschafts- und Arbeitsförderprogramme zu prüfen. Damit sollte das Potential der genossenschaftlichen Idee der Selbsthilfe für bürgerschaftliches Engagement, das mit wirtschaftlicher Betätigung verbunden ist, fruchtbar gemacht werden.³⁶

Am selben Tag brachte die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen einen Antrag ein, der ebenfalls eine neue Kategorie der Kleinstgenossenschaften mit fast denselben Größenvorgaben (freilich mit 10 Mitgliedern statt 10 Mitarbeitern) vorschlägt, die in den Genuss ähnlicher Erleichterungen bei der Rechnungslegung kommen soll. Die Kleinstgenossenschaft solle ganz oder teilweise auf die Pflichtprüfung verzichten können, solange der Prüfungsverband die Bücher führe und den Jahresabschluss erstelle. An der Gründungsprüfung dagegen solle festgehalten werden, um die geringe Insolvenzanfälligkeit von Genossenschaften nicht zu gefährden. Genossenschaften sollten außerdem die Haftung ihrer Organmitglieder beschränken können und erleichterten Zugang zu Wirtschafts- und Arbeitsförderprogrammen bzw. Existenzgründerprogrammen erhalten.³⁷

Am 11.12.2012 schließlich beantragte die Fraktion Die Linke, einen Gesetzentwurf vorzulegen, durch den u. a. kleine Genossenschaften, ggf. unter Auflagen an die Satzung, von Pflichtprüfungen befreit werden.³⁸

3. Referentenentwurf im März 2013

Im März 2013 legte das Bundesministerium der Justiz den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften (Kooperationsgesellschafts-Einführungsgesetz – KoopEG) vor.

a) Inhalt

Wie bereits der Entwurfsbezeichnung zu entnehmen ist, vereint das Gesetz zwei nur lose miteinander verbundene Gegenstände, nämlich die Einführung einer Kooperationsgesellschaft und eine Reihe von Einzelmaßnahmen, die Genossenschaften unabhängig von ihrer Größe zugutekommen sollten.

aa) Einführung der Kooperationsgesellschaft

In Anlehnung an die „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ als kleine Schwester der GmbH soll neben die eingetragene Genossenschaft die Rechtsformvariante „Kooperationsgesellschaft (haftungsbeschränkt)“³⁹ treten. Sie ist von Pflichtmitgliedschaft und Pflichtprüfung befreit. Der Rechtsverkehr soll durch eine besondere Firmierung geschützt werden, die Gläubiger durch das Verbot von Sacheinlagen als Einzahlung auf den Geschäftsanteil und die Pflicht, ein Viertel des Jahresüberschusses der gesetzlichen Rücklage zuzuführen, bis diese 10.000 Euro erreicht. Dem Schutz der Mitglieder soll dienen, dass die Satzung keine Nachschusspflicht und keine Vertreterversammlung vorsehen darf und nicht auf einen Aufsichtsrat verzichten kann, dass die Generalversammlung bei drohender Zahlungsunfähigkeit unverzüglich einzuberufen ist und dass sie jederzeit eine freiwillige Prüfung beschließen und zur normalen Genossenschaft umfirmieren kann.

Eine Kooperationsgesellschaft, die wiederholt die Schwellenwerte von 500.000 Euro Umsatzerlösen und 50.000 Euro Jahresüberschuss überschreitet, muss zur gewöhnlichen Genossenschaft werden. Umgekehrt kann die Generalversammlung einer eingetragenen Genossenschaft binnen einer Übergangsfrist eine Satzungsänderung zur Umfirmierung in eine Kooperationsgesellschaft beschließen, wenn sie in den letzten beiden Jahren diese Schwellenwerte nicht erreicht hat.

bb) Weiterer Bürokratieabbau bei Genossenschaften

Neben der Einführung der Kooperationsgesellschaft als Unterfall der Genossenschaft sieht der Entwurf eine größere Zahl kleinerer Änderungen vor, die Genossenschaften jeder Größenordnung zugutekommen sollen. Die Änderungen reichen von der erleichterten Nutzung elektronischer

Medien über Haftungserleichterungen für ehrenamtliche Organmitglieder bis zur Verdopplung der Schwellenwerte für die Befreiung von der Jahresabschlussprüfung.

b) Reaktionen

Das Bundesministerium der Justiz hat die interessierten Kreise beteiligt. Zahlreiche Verbände haben zum Referentenentwurf Stellung genommen, wobei die genossenschaftlichen Spitzenorganisationen die Schaffung einer verbandsfreien Genossenschaft ablehnen.

Mit Blick auf den vorliegenden Referentenentwurf wurden die Anträge der Oppositionsfraktionen auf Vorschlag des Rechtsausschusses⁴⁰ mit der Mehrheit der Regierungsfractionen am 27.6.2013 abgelehnt.⁴¹

4. *Neue Legislaturperiode*

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode vermeidet es, sich in der Frage der geeigneten Rechtsform kleinkooperativer Vereinigungen im Einzelnen festzulegen, und beschränkt sich auf generelle Programmsätze.⁴²

IV. Würdigung des Referentenentwurfs

Während die Einführung einer Genossenschaft ohne Pflichtmitgliedschaft an Grundfragen des Genossenschaftsrechts rührt, ist die Reichweite der meisten übrigen vorgeschlagenen Änderungen beschränkt. Die Rechtsformvariante der Kooperationsgesellschaft steht deshalb im Mittelpunkt der Würdigung (siehe dazu 1). Von den vorgeschlagenen weiteren Maßnahmen zum Bürokratieabbau wird nur die Verdopplung der Schwellenwerte für die Befreiung von der Jahresabschlussprüfung hier näher erörtert, weil sie, gleich der Kooperationsgesellschaft, auf kleinere Genossenschaften abzielt (siehe dazu 2).

1. *Einführung der Kooperationsgesellschaft*

Das Modell einer Kooperationsgesellschaft wirft in erster Linie die Frage auf, ob verbandsfreie Genossenschaften zugelassen werden können und

sollen. Nur nachrangig stellen sich Fragen der konkreten Ausgestaltung dieser Rechtsformvariante.

a) Grundentscheidung für oder gegen verbandsfreie Genossenschaften

Die Auseinandersetzung über die Zulassung nicht verbandsangehöriger Genossenschaften wird stark interessengeleitet geführt. Hier soll die Bewertung in vier Schritten vorgenommen werden: Vorangestellt werden soll die Frage, ob sich der Entwurf zur Erreichung der selbstgesteckten Ziele überhaupt eignet (siehe dazu aa). Dieser eher empirisch zu beantwortenden Frage folgt die eigentliche rechtswissenschaftliche Bewertung: Verletzt die vorgeschlagene Lösung beteiligte schutzwürdige Interessen (siehe dazu bb)? Sind andere Lösungen vorzugswürdig (siehe dazu cc)? Und ist der vorgeschlagene Weg zweckmäßig (siehe dazu dd)?

aa) Eignung

Die Einführung einer nicht verbandsangehörigen Kooperationsgesellschaft gründet auf der Annahme, dass die Mitgliedsbeiträge zum Prüfungsverband und die Kosten der Pflichtprüfung kleinkooperative Vereinigungen davon abhalten, die Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft zu wählen.⁴³ Der Entwurf schätzt die durchschnittlichen Kosten einer Gründungsprüfung auf 1.500 Euro, die durchschnittlichen jährlichen Aufwendungen für Mitgliedsbeiträge und Pflichtprüfung auf 3.500 Euro.⁴⁴

Dass Kosten in dieser Größenordnung anfallen, ist bislang empirisch nicht belegt und auch nicht unzweifelhaft. Denn manche Prüfungsverbände bieten bereits kostenfreie Erstberatung und subventionierte Entgelte für die Gründungsprüfung und die laufende Prüfung in den ersten Jahren an.⁴⁵ Wichtiger noch als tatsächliche Zweifel an der Höhe der Kosten ist, ob sich kleinkooperative Vereinigungen von diesen Kosten abhalten lassen, die eigentlich passende Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft zu wählen. Auch dies ist bislang nicht hinreichend empirisch belegt. Nur wenn diese Rechtsformkosten tatsächlich abschreckende Wirkung entfalten, kann ein Verzicht auf Pflichtmitgliedschaft und -prüfung genossenschaftliche Rechtsformen attraktiver machen. Nur dann ist die vorgeschlagene Kooperationsgesellschaft aus genossenschaftlicher Sicht

auch rechtsformförderlich.⁴⁶

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie hat im Herbst 2013 eine Studie über die „Potenziale und Hemmnisse von unternehmerischen Aktivitäten in der Rechtsform der Genossenschaft“ ausgeschrieben. Die Ergebnisse dieser Studie mögen zur Klärung der bislang noch offenen Frage beitragen, ob sich die Kooperationsgesellschaft grundsätzlich als attraktive Rechtsform für kleinkooperative Vereinigungen eignet.

bb) Wahrung schutzwürdiger Interessen

Die grundsätzliche Eignung des vorgeschlagenen Modells vorausgesetzt steht im Mittelpunkt des Interesses, ob die Zulassung einer verbandsfreien Kleingenossenschaft schutzwürdige Interessen verletzt. Dabei ist vom Zweck des genossenschaftlichen Prüfungssystems auszugehen, wie ihn das Bundesverfassungsgericht zutreffend herausgearbeitet hat: Die gesetzlichen Regelungen schützen die Genossenschaftsmitglieder, die Genossenschaftsgläubiger und die Allgemeinheit. Die Mitglieder werden geschützt, weil die in ihrem Interesse liegende ordnungsgemäße Verfolgung des Förderzwecks überprüft wird. Außerdem wird der Umgang mit dem von den Mitgliedern bereitgestellten Kapital geprüft, was mögliche Nachschusspflichten zu vermeiden hilft. Die Genossenschaftsgläubiger werden durch die Gründungs- und Dauerprüfung insoweit geschützt, als sie die Zahlungsfähigkeit der Genossenschaft trotz fehlenden Mindestkapitals und fehlender persönlicher Haftung sicherzustellen hilft. Die Allgemeinheit schließlich wird durch das genossenschaftliche Prüfungssystem insoweit geschützt, als stabile Genossenschaften wegen der erheblichen Bedeutung der Rechtsform im Wirtschaftsleben zur Stabilität des gesamten Wirtschaftssystems beitragen, und außerdem die Genossenschaft als Mittel zur Selbstverwaltung und Selbstorganisation tendenziell wirtschaftlich Schwacher weiterhin zur Verfügung steht.⁴⁷

Mit der Kooperationsgesellschaft bricht dieser Schutz durch die Pflichtmitgliedschaft und -prüfung weg. Der Referentenentwurf meint, dies durch besondere Regelungen zum Schutz der Gläubiger und der Mitglieder auszugleichen.⁴⁸

aaa) Genossenschaftsgläubiger

Dem Referentenentwurf zufolge dienen dem Schutz der Gesellschaftsgläubiger die Firmierung der Kooperationsgesellschaft, das Verbot von Sacheinlagen als Einzahlung auf den Geschäftsanteil und das Ansparen der gesetzlichen Rücklage auf 10.000 Euro durch Zuweisung wenigstens eines Viertels des Jahresüberschusses.⁴⁹

Der Schutz, den das Verbot von Sacheinlagen als Einzahlung auf den Geschäftsanteil (§ 123 Abs. 1 Nr. 2 GenG-E) den Gläubigern vermittelt, ist gering. Der Entwurf meint, dass sich die Gläubiger nicht auf die Werthaltigkeit solcher Einlagen verlassen könnten, weil sie nicht vom Prüfungsverband im Rahmen der Gründungsprüfung geprüft würden.⁵⁰ Aber die Satzung einer Genossenschaft muss kein Mindestkapital vorsehen (s. § 8a GenG) und auch der Geschäftsanteil (ebenso wie die Pflichteinzahlung auf den Geschäftsanteil, § 7 Nr. 1 GenG) hat keine Mindesthöhe. Niemand hindert die Kooperationsgesellschaft, den Geschäftsanteil auf einen Euro festzuschreiben. Ob eine Einzahlung auf den Geschäftsanteil durch eine Sacheinlage erfolgt, die womöglich überbewertet ist, ist angesichts dessen nicht mehr als eine Randfrage.

Das verpflichtende Ansparen der gesetzlichen Rücklage bis auf 10.000 Euro (§ 123 Abs. 1 Nr. 4 GenG-E) konkretisiert die Pflicht zur Bildung einer gesetzlichen Rücklage (§ 7 Nr. 2 GenG). Diese Vorgabe bewirkt dem Grunde nach einen Schutz der Gläubiger. 10.000 Euro sind allerdings bestenfalls ein symbolischer Betrag; eine wirkungsvolle Sicherung verschafft eine Rücklage in dieser Höhe auch bei einer kleinkooperativen Vereinigung nicht. Dunkel bleibt außerdem, warum die verpflichtende Zuführung in die Rücklage bei 10.000 Euro gedeckelt sein soll. § 5a Abs. 3 GmbHG, der als Vorbild diente,⁵¹ kennt keine solche Obergrenze und übt damit Druck auf die Gesellschafter aus, die Unternehmergesellschaft in eine GmbH zu überführen.⁵² Dieser Umwandlungsdruck sollte gleichermaßen auf die Mitglieder einer Kooperationsgesellschaft wirken.

Der Verzicht auf eine Pflichtprüfung verringert den materiellen Schutz der Gesellschaftsgläubiger damit merklich. Das erhöhte Risiko, das mit einer Kooperationsgesellschaft für den Rechtsverkehr einhergeht, wird allerdings durch ihre Firmierung als „Kooperationsgesellschaft (haftungsbeschränkt)“ (§ 122 Abs. 1 S. 2 GenG-E) offenkundig. Derart

unterrichtet kann der Rechtsverkehr frei entscheiden, ob er mit der Gesellschaft kontrahiert. Die vorgesehene etwas sperrige Firmierung lässt zwar nicht ohne weiteres auf eine genossenschaftliche Struktur schließen. Mehr noch mag der Zusatz „(haftungsbeschränkt)“ zwar allgemein zur Vorsicht gemahnen. Er ist aber sachlich irreführend, weil die Kooperationsgesellschaft in gleichem Maße unbeschränkt für ihre Verbindlichkeiten haftet wie die Genossenschaft und sich beide nicht einmal – wie GmbH und Unternehmergesellschaft – durch ihr Mindestkapital unterscheiden. Unabhängig von der genauen Fassung der Firmierung kann diese den Rechtsverkehr stets nur schützen, wo dieser in Kenntnis der Risiken davon absehen kann, vertragliche Verbindlichkeiten einzugehen. Für gesetzliche Verbindlichkeiten nutzt die Firmierung nichts.

Letztlich entscheidend ist, ob das so bestimmte Gläubigerschutzniveau ausreicht. Das ist zu bejahen, weil sich andernfalls unlösbare Wertungswidersprüche zur Unternehmergesellschaft ergäben. Denn herkömmlich wurde die genossenschaftliche Pflichtprüfung als Preis für die Haftungsfreistellung der Mitglieder (§ 2 GenG) begriffen und damit als Gegenstück zur Kapitalaufbringung und -erhaltung der Kapitalgesellschaften verstanden. Letztere ist mit der Unternehmergesellschaft nur noch der Form nach erforderlich. Mit der Unternehmergesellschaft kann eine juristische Person praktisch ohne Mindestkapital (und natürlich ohne genossenschaftliche Pflichtprüfung) errichtet werden. Nach der Wertung des Gesetzgebers wird den Gläubigerinteressen dabei ausreichend Rechnung getragen. Dann ist aber kein Grund ersichtlich, warum eine Kooperationsgesellschaft, die ebenfalls ohne Mindestkapital und ohne genossenschaftliche Pflichtprüfung errichtet wird, mit den Interessen der Gesellschaftsgläubiger unvereinbar sein könnte.

Das gilt umso mehr, als eine genossenschaftlich angelegte Gesellschaft regelmäßig stabiler sein wird als ihre kapitalistische Schwester. Denn die gemeinsame und gleichmäßige Verantwortung mehrerer wirkt riskantem Verhalten stärker entgegen als eine Kapitalgesellschaft, die sich regelmäßig allein in der Hand ihres Gründers befindet. Für kleinkooperative Vereinigungen gilt dies in besonderem Maße, weil hier die persönliche (und zudem oft auch räumliche) Verbundenheit der Mitglieder unseriösen Geschäften entgegenwirkt.

Dass Gläubiger, insbesondere Banken, einer ungeprüften Genossenschaft häufig keinen Kredit gewähren werden, steht der Vereinbarkeit der Kooperationsgesellschaft mit Gläubigerinteressen nicht entgegen. Zwar liegt die Freistellung von der Prüfung dann nicht im Interesse der Kooperationsgesellschaft, so dass sie sich einer freiwilligen Prüfung unterziehen wird. Aber das macht die Prüfungsfreistellung nicht sinnlos. Denn zum einen benötigt nicht jede Kooperationsgesellschaft Bankkredite, und zum anderen wird auch niemand gering kapitalisierte Gesellschaften mit beschränkter Haftung in Frage stellen, obwohl ihre Gründer sich seit jeher für die Kredite ihrer Gesellschaft verbürgen (oder sie anderweit besichern) müssen.

bbb) Mitglieder

Dem Referentenentwurf ist zu entnehmen, dass der Schutz der Mitglieder einer Kooperationsgesellschaft durch die Unzulässigkeit einer Nachschusspflicht und einer Vertreterversammlung, durch einen notwendigen Aufsichtsrat, durch die Pflicht zur unverzüglichen Einberufung der Generalversammlung bei drohender Zahlungsunfähigkeit und durch das Recht der Generalversammlung, jederzeit eine freiwillige Prüfung beschließen und zur normalen Genossenschaft umfirmieren zu können, sichergestellt wird. Diese Regelungen zum Schutz der Mitglieder wiegen den Verlust der Pflichtprüfung und die damit verbundene Absenkung des Schutzniveaus für die Mitglieder allerdings nicht auf.

Dass die Satzung keine Nachschusspflicht vorsieht (s. § 123 Abs. 1 Nr. 1 GenG-E), entspricht dem ohnehin Üblichen. Genossenschaften mit Nachschusspflicht sind rar.

Vertreterversammlungen können nur von Genossenschaften errichtet werden, die mehr als 1.500 Mitglieder haben (§ 43a Abs. 1 GenG). Die Unzulässigkeit von Vertreterversammlungen bei Kooperationsgesellschaften wird deshalb nur in ganz ungewöhnlichen Ausnahmefällen überhaupt Bedeutung erlangen. Und dass der Verzicht auf eine Vertreterversammlung bei derart großen Kooperationsgesellschaften „sicherstellt, dass die Mitglieder ihre Rechte in der Generalversammlung persönlich wahrnehmen und dort Fragen hinsichtlich der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung stellen

können“,⁵³ mag zumindest der tatsächlichen Wirkung nach bezweifelt werden. Um alle Mitglieder wirklich einzubeziehen, sind solche Versammlungen jedenfalls zu groß.

Dass der Aufsichtsrat notwendiges Organ der Kooperationsgesellschaft ist (§ 123 Abs. 2 GenG-E), überrascht zunächst, weil die Genossenschaftsgesetznovelle 2006 kleinen Genossenschaften eigens erlassen hatte, dieses Organ zu errichten (§ 9 Abs. 1 S. 2 GenG). Ihre Erklärung findet die Regelung in der Pflicht des Aufsichtsrats, sich in der Generalversammlung zu Anhaltspunkten für Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu erklären (§ 127 Abs. 2 GenG-E). Das ist gewiss dienlicher als gar keine Erklärung, reicht aber an den Schutz durch eine Pflichtprüfung nicht heran und kann deshalb kein „Ausgleich“ für § 59 Abs. 2 GenG sein.⁵⁴ Zwar ist die Grundstruktur einer kleinkooperativen Vereinigung typischerweise stabil (siehe dazu aaa). Schon eingetragene Genossenschaften werden wegen des Prinzips der Selbstorganschaft (§ 9 Abs. 2 S. 1 GenG) aber häufig von Laien ohne besondere geschäftliche Erfahrung geführt. Deshalb besteht eine größere Gefahr als bei anderen Rechtsträgern, dass Vorstandsmitglieder nicht zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung befähigt sind. Das gilt für kleinkooperative Vereinigungen in besonderem Maße. Ebenso wenig kann dann aber angenommen werden, dass Aufsichtsratsmitglieder befähigt sind, diesen Missstand zu erkennen (oder auch nur entsprechende Zweifel zu hegen). Dem Bedürfnis geschäftsunerfahrener Gründer nach Beratung und Betreuung wird durch eine Erklärungspflicht des Aufsichtsrats deshalb nur unvollständig Rechnung getragen.

Die Pflicht zur Einberufung der Generalversammlung bei drohender Zahlungsunfähigkeit (§ 127 Abs. 3 GenG-E) schließlich konkretisiert im Wesentlichen bloß die Regelung des § 44 Abs. 2 GenG („im Interesse der Genossenschaft erforderlich“).

Dass eine Kooperationsgesellschaft sich freiwillig einer Prüfung unterwerfen (§ 127 Abs. 1 GenG-E) und durch Beschluss ihrer Generalversammlung mit satzungsändernder Mehrheit zur „normalen“ Genossenschaft werden kann (§ 130 Abs. 1 GenG-E), kann kaum als Regelung zum Schutz für die Mitglieder einer Kooperationsgesellschaft gelten, die gerade keiner Pflichtprüfung unterliegt und gerade keine

eingetragene Genossenschaft ist. Im Übrigen stehen diese Möglichkeiten nur der Mehrheit in der Generalversammlung, nicht aber dem einzelnen Mitglied offen.

Auch für den Mitgliederschutz gilt daher, dass die vorgesehenen Sonderregeln für Kooperationsgesellschaften kein vergleichbares Schutzniveau sicherstellen wie eine Pflichtprüfung durch den Prüfungsverband. Die Mitglieder, die eine Kooperationsgesellschaft gründen oder ihr beitreten, wissen aber um die fehlende Pflichtprüfung. Ihnen ist also bewusst, worauf sie sich einlassen, und sie bedürfen keines Schutzes vor sich selbst. Jedes andere Ergebnis wäre auch mit der Zulassung der Unternehmergeellschaft nur schwer zu vereinbaren, wo gar keine strukturellen Sicherungen wie Mindestkapital oder Pflichtprüfung bestehen. Mitglieder kleinkooperativer Vereinigungen mögen zwar wegen ihrer tendenziell geringeren Geschäftserfahrung schutzwürdiger sein als Kapitalgesellschafter. Dafür bieten kleinkooperative Vereinigungen aber auch stabilere Strukturen (siehe dazu aaa), die das Risiko für die Mitglieder verringern.

ccc) Allgemeinheit

Es bleiben die Interessen der Allgemeinheit, die durch die Einführung einer Kooperationsgesellschaft betroffen sein könnten. Als solche kommen insbesondere Stabilität und Ansehen des Genossenschaftswesens und die Nachhaltigkeit bürgerschaftlichen Engagements in Betracht. Beides könnte Schaden nehmen, wenn sich Kooperationsgesellschaften als Sonderform der Genossenschaften als instabil, insbesondere als vermehrt insolvenzanfällig erweisen.

Ob solche Gefahren drohen, ist eine rein prognostische Frage, deren Beantwortung in den politischen Spielraum des Gesetzgebers fällt. Der Referentenentwurf schlägt zu diesem Zwecke eine Evaluation vor.⁵⁵

cc) Alternativen

Die bestehenden Rechtsformen bieten keine gleichwertigen Alternativen für die vorgeschlagene Kooperationsgesellschaft. Der eingetragene Verein ist tatbestandlich nicht eröffnet und kann wegen fehlender gläubiger- und mitgliederschützender Vorschriften auch nicht geöffnet werden (siehe

dazu II. 2. b). Die Unternehmergesellschaft passt strukturell nicht (siehe dazu II. 2. c). Und der wirtschaftliche Verein nach § 22 BGB ist als subsidiäre Rechtsform für Einzelfälle konzipiert (siehe dazu II. 2. d). Für ganze Gruppen von Vereinen, die eine typisierte Regelung zulassen, kann eine einzelfallbasierte Verleihung der Rechtsfähigkeit durch verschiedene Landesbehörden keine Lösung sein. Denn so ließe sich kaum eine gleichmäßige Wahrung der Mitglieder- und Gläubigerinteressen sicherstellen.

Der Gesetzgeber könnte die Kooperationsgesellschaft aber als eigene Rechtsform außerhalb des Genossenschaftsgesetzes regeln. Ob das zu Stabilität und Ansehen des Genossenschaftswesens (siehe dazu bb ccc) beitrüge, ist allerdings fraglich. Der bloße Regelungsort einer kleinkooperativen Rechtsform wird für die Reputation des Genossenschaftswesens eher von untergeordneter Bedeutung sein.

Schließlich wäre denkbar, am bisherigen System der Pflichtmitgliedschaft und -prüfung festzuhalten, kleinkooperative Vereinigungen aber anderweit von den damit verbundenen Kosten zu entlasten. In Betracht käme insbesondere eine steuerfinanzierte (Gründungs-) Förderung oder eine Förderung durch die Solidargemeinschaft der bestehenden bzw. größeren Genossenschaften⁵⁶. Zumindest als Dauerförderung würden sich beide Wege allerdings kaum in die bisherige Struktur des Gesellschaftsrechts (wenn nicht sogar der marktwirtschaftlichen Ordnung) einfügen.

dd) Zweckmäßigkeit

Wenn die Mitgliedschafts- und Prüfungskosten bislang kleinkooperative Vereinigungen davon abgehalten haben, die Rechtsform der eingetragenen Genossenschaft zu wählen (siehe dazu aa), und durch eine genossenschaftliche Rechtsformvariante nach Einschätzung des Gesetzgebers der Rechtsform der Genossenschaft kein Schaden droht (siehe dazu bb ccc), spricht rechtlich nichts gegen den Vorschlag des Referentenentwurfs.

Der Gesetzgeber muss aber nicht tätig werden. Dass die Pflichtmitgliedschaft eingetragener Genossenschaften in genossenschaftlichen Prüfungsverbänden mit Art. 9 Abs. 1 GG vereinbar ist, hat das Bundesverfassungsgericht bereits festgestellt.⁵⁷ Und dass es für

kleinkooperative Vereinigungen unangemessen ist, sich als verbandsangehörige Genossenschaft zu verfassung, wird nicht anzunehmen sein. Immerhin nutzt die Verbandsmitgliedschaft der Vereinigung wie auch ihren Mitgliedern, die gerade in kleinkooperativen Vereinigungen von womöglich Geschäftsunerfahrenen besonders schutzbedürftig sein werden. Hier besteht häufig gesteigerter Beratungsbedarf, den die Prüfung und Beratung durch den Verband befriedigt.

Dass es kleinkooperativen Vereinigungen nicht unzumutbar ist, sich als Genossenschaft zu verfassung, folgt noch aus einem zweiten Umstand. Denn das Bundesverfassungsgericht hat Art. 9 Abs. 1 GG kein Recht auf maßgeschneiderte Rechtsformen entnommen. Vielmehr muss der Gesetzgeber einen Ausgleich zwischen der freien Assoziation und Selbstbestimmung der Vereinigungen einerseits und der Notwendigkeit eines geordneten Vereinslebens und den schutzbedürftigen sonstigen Belangen andererseits schaffen.⁵⁸ Zu den schutzbedürftigen Belangen gehört auch, nicht lebensfähige Wirtschaftsvereine vom Rechtsverkehr fernzuhalten. Insoweit ist es durchaus vom Einschätzungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt, eine genossenschaftliche juristische Person lediglich solchen Vereinigungen zur Verfügung zu stellen, die zumindest auch die Kosten der Prüfung und Mitgliedschaft tragen können. Im Kapitalgesellschaftsrecht galt das Mindestkapital zumindest bis 2008 als Seriositätstest: Wer nicht einmal diesen Mindestbetrag aufwenden wollte, dem sollte die privilegierende Freistellung von persönlicher Haftung nicht zuteilwerden.⁵⁹ So lassen sich auch Pflichtmitgliedschaft und -prüfung kleinkooperativer Unternehmen rechtfertigen.

b) Einzelregelungen

Nach dieser grundlegenden Bewertung der Kooperationsgesellschaft gilt es einige Einzelregelungen in Blick zu nehmen.

aa) Schwellenwerte der Kooperationsgesellschaft, § 122 Abs. 1 GenG-E

Die Schwellenwerte, bis zu denen einer Genossenschaft die Rechtsformvariante der Kooperationsgesellschaft offen steht, definiert § 122 Abs. 1 GenG-E mit maximal 500.000 Euro Umsatzerlösen und 50.000 Euro Jahresüberschuss. Diese Grenzen sind § 241a S. 1 HGB (Befreiung

von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars) und § 141 Abs. 1 AO (Befreiung von der steuerrechtlichen Buchführungspflicht) entlehnt.

Bedenkenswert ist ein Vorschlag des Deutschen Industrie- und Handelskammertags, stattdessen auf die Kennzahlen für Kleinstkapitalgesellschaften in § 267a HGB (350.000 Euro Bilanzsumme, 700.000 Euro Umsatzerlöse, zehn Arbeitnehmer) zurückzugreifen. § 267a HGB ist von seinem Anwendungsbereich her sachnäher und die Bilanzsumme scheint für die Pflichtmitgliedschaft eher von Bedeutung zu sein als der Jahresüberschuss.⁶¹

bb) Umfirmierung zur eingetragenen Genossenschaft, § 130 GenG-E

Kooperationsgesellschaften können nach § 130 Abs. 1 GenG-E jederzeit die Umfirmierung in eine eingetragene Genossenschaft beschließen. Nach Absatz 2 der Vorschrift müssen sie die Rechtsform der Kooperationsgesellschaft verlassen, wenn sie in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren deren Kennzahlen überschreiten, was auch vom Registergericht durchgesetzt werden kann (§ 130 Abs. 3 GenG-E). Diese Regelungen erscheinen in der Formulierung zwar unnötig kompliziert, in der Sache aber unbedenklich.

cc) Umfirmierung zur Kooperationsgesellschaft, § 168 GenG-E

Während Kooperationsgesellschaften jederzeit in eingetragene Genossenschaften umfirmieren können (§ 130 Abs. 1 GenG-E), soll der umgekehrte Weg nur befristet im Rahmen einer Übergangsvorschrift offenstehen (§ 168 GenG-E). Der Referentenentwurf will damit „ein ständiges Wechseln zwischen der Kooperationsgesellschaft und der, normalen‘ Genossenschaft (...) vermeiden“.⁶²

Diese befristete Lösung begegnet Bedenken. Warum sollte eine Vereinigung ständig zwischen Kooperationsgesellschaft und eingetragener Genossenschaft hin- und herwechseln? Missbräuchlich häufige Formwechsel schienen bislang nicht zu den drängenden Problemen des Gesellschaftsrechts zu gehören.

Stimmig wäre es, entweder jedes Umfirmieren zur

Kooperationsgesellschaft zu unterbinden oder es stets zuzulassen. Die erste Lösung entspräche dem Verhältnis von GmbH und Unternehmersgesellschaft und wird dort unter Hinweis darauf, die Unternehmersgesellschaft solle lediglich die Neugründung erleichtern, gerechtfertigt.⁶³ Für die zweite Lösung spricht, dass es bei der Kooperationsgesellschaft nicht bloß um eine Gründungserleichterung, sondern um eine dauerhafte Rechtsform für kleinkooperative Vereinigungen geht. Deshalb ist es näherliegend, den Wechsel in die passendere Rechtsform stets zu ermöglichen.⁶⁴ Andernfalls könnten eingetragene Genossenschaften, die im Laufe der Zeit unter die Kennwerte fallen, zu einer Auflösung und Neugründung als Kooperationsgesellschaft gezwungen sein. Damit wäre niemandem gedient.

dd) Regelungsort der Unanwendbarkeitsvorschriften

Der vorgeschlagene Abschnitt über die Kooperationsgesellschaft ist insgesamt unübersichtlich. Nicht einsichtig ist beispielsweise, warum Bestimmungen wie § 126 Abs. 2, 3, § 129 GenG-E, die die Unanwendbarkeit von Vorschriften außerhalb des Genossenschaftsgesetzes anordnen, in diesem Abschnitt geregelt werden müssen. Kraft Sachzusammen-Sachzusammenhangs ist eine Regelung in den jeweils betroffenen Gesetzen vorzugswürdig.

2. *Weiterer Bürokratieabbau bei Genossenschaften, insbesondere Verdopplung der Schwellenwerte für die Befreiung von der Jahresabschlussprüfung*

Von den zahlreichen Einzelmaßnahmen des Referentenentwurfs zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften soll hier allein auf die Verdopplung der Schwellenwerte für die Befreiung von der Jahresabschlussprüfung (§ 53 Abs. 2 S. 1 GenG-E) eingegangen werden, weil diese Änderung in engem inhaltlichem Zusammenhang mit der Einführung der Kooperationsgesellschaft steht. Da § 53 GenG auf Kooperationsgesellschaften ohnehin keine Anwendung findet (§ 126 Abs. 1 GenG-E), spielt die Anhebung der Schwellenwerte überhaupt nur für eingetragene Genossenschaften eine Rolle.

Der Entwurf schlägt vor, den Jahresabschluss nur dann in die

Pflichtprüfung einzubeziehen, wenn die Bilanzsumme der Genossenschaft 2 Mio. Euro (statt bisher 1 Mio. Euro) und ihre Umsatzerlöse 4 Mio. Euro (statt bislang 2 Mio. Euro) übersteigen. Dieser Vorschlag ist ähnlich zu bewerten wie die Kooperationsgesellschaft.

Die Anhebung der Schwellenwerte wird ihren Zweck, Genossenschaften weitergehend von Prüfungskosten zu entlasten, erreichen. Die Frage ist bloß, welche Auswirkungen ein (weitergehender) Verzicht auf die Jahresabschlussprüfung für Mitglieder und Gläubiger der Genossenschaft hat. Ob die vom Rechtsausschuss 2006 geforderten hinreichenden Erfahrungen bereits gewonnen wurden, lässt sich hier nicht beurteilen.

Kein Gegenargument ist jedenfalls, dass viele – die Zahlen reichen bis zu 85 %⁶⁵ – der nach § 53 Abs. 2 GenG bereits bislang von der Jahresabschlussprüfung befreiten Genossenschaften diese Prüfung freiwillig durchführen lassen. Gewiss kann eine solche Prüfung als Bonitätsnachweis gegenüber Banken dienen. Das ist aber kein Grund, die Jahresabschlussprüfung auch für diejenigen Genossenschaften, die offenbar keinen solchen Nachweis benötigen, anzuordnen. Im Gegenteil spricht der hohe Anteil freiwilliger Prüfungen dafür, dass Gläubiger- und Mitgliederinteressen trotz Lockerung der Pflichtprüfung tatsächlich nicht schutzlos bleiben.

Angesichts der großen Zahl freiwilliger Jahresabschlussprüfungen mag es dem Genossenschaftswesen dienlich sein, die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses nicht gesetzlich entfallen zu lassen, sondern lediglich statutarisch verzichtbar zu stellen. Damit wäre gleichzeitig sichergestellt, dass die Generalversammlung mit dieser für Gläubiger und Mitglieder bedeutsamen Frage befasst wird.

V. Zusammenfassung

Im März 2013 hat das Bundesministerium der Justiz den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften vorgelegt. Die Kooperationsgesellschaft, die im Zentrum des Entwurfs steht, ist als Sonderform der eingetragenen Genossenschaft von der Pflichtmitgliedschaft im Prüfungsverband und von der Pflichtprüfung befreit. Die Kooperationsgesellschaft steht

kleinkooperativen Vereinigungen wie beispielsweise Dorfläden offen. Solche Vereinigungen hatten zuweilen über hohe Rechtsformkosten der eingetragenen Genossenschaft geklagt.

Bislang stehen Untersuchungen aus, ob kleinkooperative Vereinigungen tatsächlich durch hohe Rechtsformkosten von der Wahl der eingetragenen Genossenschaft abgehalten werden. Sollte dies nach Einschätzung des Gesetzgebers der Fall sein, steht der Einführung der Kooperationsgesellschaft rechtlich nichts entgegen. Insbesondere verletzt sie keine schutzwürdigen Interessen der Genossenschaftsgläubiger, der Mitglieder oder der Allgemeinheit. Es steht dem Gesetzgeber allerdings frei, es auch bei den bisherigen Gesellschaftsrechtsformen zu belassen.

VI. Summary

In March 2013, the Federal Ministry of Justice presented the draft bill of an act for the implementation of a cooperative society and the further reduction of bureaucracy for cooperatives. The cooperative society, on which the draft focuses, is a special form of registered cooperative and is exempted from mandatory membership in an auditing association and from mandatory auditing. The cooperative society is open to small cooperative associations like village shops. Such associations had occasionally complained about the high cost associated with the legal form of a registered cooperative.

So far there have been no studies as to whether small cooperative associations are in fact being discouraged from choosing registered corporations because of the cost of that legal form. Should that hold true according to the legislature's assessment, nothing legally prevents the cooperative society's implementation. It does, in particular, not violate interests of the cooperative's creditors, its members or the public that would be worth being protected. However, the legislature is also free to retain the current legal forms.

* Der Autor ist Rechtsanwalt und Habilitand an der Philipps-Universität Marburg.

Die Zukunft des Arbeitsrechts in kirchlichen Wohlfahrtseinrichtungen

PROF. DR. KLAUS-STEFAN HOHENSTATT/ DR. MATTHIAS LODEMANN, LL.M.
(WELLINGTON)*

- I. Einführung: Staatliches Arbeitsrecht und das Staatskirchenrecht
- II. Individualarbeitsrecht
 - 1. Die kirchliche Dienstgemeinschaft
 - 2. Loyalitätsobliegenheiten
 - 3. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
 - 4. Europarecht und das AGG
 - 5. Das kirchliche Arbeitsrecht und die Europäische Menschenrechtskonvention
 - 6. Fazit
- III. Kollektivarbeitsrecht
 - 1. Dienstgemeinschaft und Streikrecht aus Sicht der Kirchen
 - 2. Die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts
 - 3. Reaktionen der Großkirchen
 - 4. Fazit
- IV. Zusammenfassung
- V. Summary

I. Einführung: Staatliches Arbeitsrecht und das Staatskirchenrecht

Über ihre Hilfswerke Caritas (katholische Kirche) und Diakonie (EKD) beschäftigen allein die beiden Großkirchen in der Bundesrepublik etwa 1,5 Millionen Arbeitnehmer.¹ Gerade im sozialen Bereich, hier insbesondere im Gesundheitssektor, ist bereits die Hälfte aller Arbeitnehmer in konfessionellen Betrieben tätig.² Zu nennen sind an dieser Stelle neben Krankenhäusern auch Kindergärten sowie Alten- und Pflegeheime. Bereits zur Mitte der 1990er Jahre wurde den konfessionellen Betrieben in einigen Regionen der Bundesrepublik, aus historischen Gründen insbesondere in den alten Bundesländern, eine „Quasi-Monopolstellung“ im Sozialsektor attestiert³; vor dem Hintergrund der weiter ansteigenden Anzahl der

Arbeitnehmer in kirchlichen Betrieben⁴ liegt dieser Befund jedenfalls nicht allzu fern der Realität.

Zwar ist diese Vielzahl von Arbeitnehmern dem staatlichen Arbeitsrecht unterworfen. Allerdings folgt aus der Zuordnung der Betriebe bzw. deren Träger zur Kirche die Anwendbarkeit des kirchlichen Arbeitsrechts.⁵ Hierbei handelt es sich nicht etwa um eine eigenständige Regelungsmaterie, die dem staatlichen Einfluss entzogen wäre, sondern um eine Ergänzung, Überlagerung und Modifikation des staatlichen Arbeitsrechts. Diese schlägt sich auf der individualrechtlichen Ebene, auf der die Kirchen von ihren Arbeitnehmern das Befolgen kircheneigener Wertvorstellungen erwarten und zur Grundlage des Arbeitsverhältnisses machen dürfen, ebenso nieder wie auf der kollektivrechtlichen Ebene, die Modifikationen in Bezug auf Koalitionsbetätigung und Arbeitskampf mit sich bringt.

Ermöglicht wird den Kirchen dieses Sonderarbeitsrecht durch ihre verfassungsrechtlich verbürgte Selbstverwaltungsgarantie, die der über Art. 140 GG ins Grundgesetz inkorporierte Art. 137 Abs. 3 S. 1 WRV vorsieht: *Jede Religionsgesellschaft ordnet und verwaltet ihre Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes.* Bezüglich der „eigenen Angelegenheiten“ der Kirche sind dann die Kirchen selbst für die Grenzziehung verantwortlich: „Die Verfassungsgarantie des kirchlichen Selbstbestimmungsrechts gewährleistet den Kirchen, darüber zu befinden, welche Dienste es in ihren Einrichtungen geben soll und in welchen Rechtsformen sie wahrzunehmen sind.“⁶ Auch eine rechtliche Verselbständigung steht damit der Zuordnung zur Kirche nicht entgegen. Umstritten ist denn auch vielmehr die *Reichweite* der Selbstverwaltungsgarantie innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist die Reichweite der Kirchenautonomie anhand einer Abwägung festzustellen, die die Wechselwirkung aus der staatlichen Regelungskompetenz zur Grenzziehung mit der Wertentscheidung der Verfassung zum Schutz der kirchlichen Selbstverwaltung, die sich gegenseitig begrenzen, berücksichtigt.⁷ Aus Letzterer folgt, dass keine praktische Konkordanz im Sinne einer gleichberechtigten Abwägung anzustreben, sondern die Wertentscheidung der Verfassung in der Abwägung verstärkt zu berücksichtigen ist.

Die oben dargestellte Quasi-Monopolstellung kirchlicher Arbeitgeber bringt schließlich auch die gesellschaftliche und sozialpolitische Relevanz des kirchlichen Arbeitsrechts mit sich. Dass diese noch dadurch verstärkt wird, dass – anders als bei Tendenzbetrieben – hier der Mensch in seiner Lebensführung als Ganzes in Anspruch genommen wird, sei nur am Rande erwähnt.⁸

Die rechtliche Brisanz folgt insbesondere daraus, dass das kirchliche Arbeitsrecht sich wie kaum eine zweite Materie im Spannungsfeld der Normenhierarchie im Mehrebenensystem befindet. Hier streitet das einfache Recht (KSchG, AGG) mit der Verfassung (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 S. 1 WRV), dem Europarecht (Antidiskriminierungsrichtlinie, Art. 17, 19 AEUV) und dem Völkerrecht der Europäischen Menschenrechtskonvention um die Deutungshoheit in Fragen des kirchlichen Arbeitsrechts.

II. Individualarbeitsrecht

Auf der Ebene des individuellen Arbeitsrechts resultieren verschiedene Besonderheiten aus der von den Religionsgemeinschaften für sich in Anspruch genommenen Möglichkeit, den kirchlichen Arbeitsverhältnissen religiöse Wertvorstellungen zugrunde legen zu dürfen.

Diese reichen vom Anfang des Arbeitsverhältnisses in Fällen möglicherweise diskriminierender Nicht-Einstellungen⁹ bis hin zu dessen Beendigung.¹⁰ Etwaige Sonderfälle wie etwa die Arbeitnehmerüberlassung¹¹ oder die Behandlung Schwerbehinderter im kirchlichen Arbeitsrecht¹² sollen hier keine Berücksichtigung finden.

1. Die kirchliche Dienstgemeinschaft

Zentrales Moment des kirchlichen Individualarbeitsrechts ist der Begriff der Dienstgemeinschaft, deren besonderes Leitbild die Religionsgemeinschaften ihren Beschäftigungsverhältnissen auch dann zugrunde legen dürfen, wenn diese nach dem staatlichen Arbeitsrecht geregelt sind, soweit dies nicht zu einer „Klerikalisierung“ des Arbeitnehmers führt.¹³ Auf theologische Unterschiede der beiden Großkirchen in Bezug auf dieses Leitbild soll hier nicht näher eingegangen

werden, zumal diese auch für die rechtliche Bewertung unerheblich sind. Gemeinsam ist beiden, dass, wer einen aus dem Glauben erwachsenden Dienst am Mitmenschen tätigt, am Sendungsauftrag der Kirchen direkt teilhat.¹⁴ Exemplarisch sei hier also die Legaldefinition der katholischen Kirche angeführt: „Alle in einer Einrichtung der katholischen Kirche Tätigen tragen durch ihre Arbeit ohne Rücksicht auf die arbeitsrechtliche Stellung gemeinsam dazu bei, dass die Einrichtung ihren Teil am Sendungsauftrag der Kirche erfüllen kann“ (Art. 1 S. 1 der Grundordnung des kirchlichen Dienstes im Rahmen kirchlicher Arbeitsverhältnisse (GrO)).

Hieraus folgt aber auch, dass das – auch rein private – „Fehlverhalten“ eines jeden Arbeitnehmers auf die Kirche zurückfällt. Jeder Arbeitnehmer also, der gegen kirchlichreligiöse Grundsätze verstößt, bedeutet für die Religionsgesellschaften eine Gefährdung ihrer Glaubwürdigkeit. Um dieser vorzubeugen, äußern die Kirchen Loyalitätserwartungen an ihre Arbeitnehmer.

2. *Loyalitätsobliegenheiten*

Loyalitätserwartungen werden zu Loyalitätsobliegenheiten durch die Mittel des Vertragsrechts; durch ausdrückliche Vereinbarung oder – im Falle der beiden Großkirchen – durch Inbezugnahme der jeweiligen kodifizierten Loyalitätsobliegenheiten. Dogmatisch liegt insoweit ein – zulässiger – Grundrechtsverzicht vor.¹⁵

a) Grundordnung der katholischen Kirche (1993)

Die katholische Kirche hat sich für ein System abgestufter Loyalitätsobliegenheiten entschieden. So sieht Art. 4 GrO jeweils für katholische – hier noch gesteigert für exponierte oder leitende – (Abs. 1), nichtkatholische christliche (Abs. 2) sowie nichtchristliche Mitarbeiter (Abs. 3) ein unterschiedliches Maß an Loyalitätsobliegenheiten vor, wobei kirchenfeindliches Verhalten und die allgemeine Glaubwürdigkeitsgefährdung der Kirche allen Mitarbeitern untersagt ist (Abs. 4). Diese gelten gemäß Art. 3 Abs. 5 GrO auch als Voraussetzung für das Eingehen eines Arbeitsverhältnisses.

Art. 5 GrO normiert die Folgen von Loyalitätsverstößen und regelt in Abs. 1 ein allgemeines ultima-ratio-Prinzip sowie in Abs. 2 einen Katalog an Regelbeispielen, der exemplarisch etwa das öffentliche Eintreten für den Schwangerschaftsabbruch, die Wiederverheiratung Geschiedener und/oder nicht laisierten Priester sowie die Gotteslästerung beinhaltet. Die Abs. 3 und 4 normieren dann – in Anlehnung an Art. 4 GrO – eine Stufung der Loyalitätsobliegenheiten nach Art und Inhalt des Arbeitsverhältnisses. In Art 5. Abs. 5 S. 1 GrO wird schließlich der Kirchenaustritt als aus Sicht der katholischen Kirche absoluter Kündigungsgrund normiert.

b) Richtlinie der EKD (2005)

Die EKD hat sich erst 2005 zur Kodifizierung einer einheitlichen Richtlinie, deren Ausfüllung bis dato den verschiedenen Landeskirchen überlassen war, entschlossen. Hierbei handelt es sich um die Richtlinie des Rates der EKD über die Anforderungen der beruflichen Mitarbeit in der EKD und des Diakonischen Werkes in der EKD (RL.EKD). Auch hier hat die Kirche sich für einen Katalog an gestuften Loyalitätsobliegenheiten entschieden (§ 4), der allerdings im Ergebnis – auch durch den Verzicht auf vergleichbare Regelbeispiele – liberaler ausfällt als die katholische Entsprechung. Die lediglich allgemeinen Hinweise auf das Befolgen kirchlicher Wertvorstellungen werden allerdings als zu unbestimmt kritisiert, ebenso wie die daraus folgende Rechtsunsicherheit.¹⁶

Besondere Beachtung findet indes auch hier in § 5 Abs. 2 RL.EKD der Kirchenaustritt, der insbesondere einen Kündigungsgrund darstellen kann. Auch im Hinblick auf das ultima-ratio-Prinzip sowie das Stichwort Glaubwürdigkeitsgefährdung ist durchaus erkennbar, dass die GrO inhaltlich Pate gestanden hat.

c) Sonstige

Der Vollständigkeit halber sei aufgeführt, dass das kirchliche Arbeitsrecht seine Grenzen nicht im Rahmen der beiden Großkirchen findet. Zu nennen ist in diesem Zusammenhang der unten noch näher zu untersuchende Fall *Obst/Deutschland*, den der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) im September 2010 zu entscheiden hatte.¹⁷ Einem bei der mormonischen Kirche beschäftigten Arbeitnehmer war aufgrund eines

Ehebruchs gekündigt worden, der in der mormonischen Kirche die „gräulichste aller Sünden“ darstellt. Mag dies in diesem Zusammenhang noch einen eindeutigen Loyalitätsverstoß darstellen, so tun sich aber doch dort Probleme auf, wo neue Religionen oder Sekten konfliktrträgigere Loyalitätsobliegenheiten an ihre Mitarbeiter ausformulieren mögen – denn auch für diese gilt das kirchliche Selbstverwaltungsrecht.¹⁸

3. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Nachdem lange umstritten war, wie weit die Prüfungskompetenz der weltlichen Arbeitsgerichte in diesen Fällen reichen sollte, und sich diese Unsicherheit auch in der Abgrenzung zum rein weltlichen Tendenzschutz ebenfalls in der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts niederschlug, brachte eine Grundsatzentscheidung des Bundesverfassungsgerichts zumindest in Bezug auf die innerdeutsche Rechtslage zunächst Klarheit. Das Bundesarbeitsgericht war zuvor in ständiger Rechtsprechung davon ausgegangen, dass es den Kirchen lediglich zustand, Loyalitätserwartungen an ihre Mitarbeiter in abgestufter Form abhängig von deren Nähe zum Verkündigungsauftrag zu stellen. Eine Glaubwürdigkeitsgefährdung könne nur bei einer Nähe des jeweiligen Mitarbeiters zu spezifisch kirchlichreligiösen Aufgaben oder insbesondere bei Aufgaben mit Außenbezug vorliegen. Zu prüfen sei dies – und das ist der eigentliche Unterschied zu den ja auch von den Großkirchen vorgesehenen Stufungen – durch die Fachgerichte, denen damit die Bewertung von Art und Schwere der Loyalitätsverstöße obliegen sollte.¹⁹

Auf die hierauf eingelegte Verfassungsbeschwerde stellte sich das Bundesverfassungsgericht dieser Rechtsprechung entschieden entgegen. Anstatt – wie das Bundesarbeitsgericht – von einer gleichberechtigten Güterabwägung auszugehen, sei dem kirchlichen Selbstverständnis ein besonderes Gewicht beizumessen. „Daraus folgt: Gewährleistet die Verfassungsgarantie des kirchlichen Selbstbestimmungsrechts, dass die Kirchen bei der arbeitsvertraglichen Gestaltung des kirchlichen Dienstes das Leitbild einer christlichen Dienstgemeinschaft zugrunde legen und die Verbindlichkeit kirchlicher Grundpflichten bestimmen können, so ist diese Gewährleistung bei der Anwendung des Kündigungsschutzrechts auf Kündigungen von Arbeitsverhältnissen wegen der Verletzung der sich

daraus für die Arbeitnehmer ergebenden Loyalitätsobliegenheiten aus verfassungsrechtlichen Gründen zu berücksichtigen und ihre Tragweite festzustellen. Eine Rechtsanwendung, bei der die vom kirchlichen Selbstverständnis her gebotene Verpflichtung der kirchlichen Arbeitnehmer auf grundlegende Maximen kirchlichen Lebens arbeitsrechtlich ohne Bedeutung bliebe, widerspreche dem verfassungsverbürgten Selbstbestimmungsrecht der Kirchen.“²⁰ Im Streitfall haben die Fachgerichte daher die *von den Kirchen vorgegebenen* Maßstäbe den Bewertungen der Loyalitätsobliegenheiten zugrunde zu legen. Es ist damit Sache der Religionsgemeinschaften, zu beurteilen, was ihre Glaubwürdigkeit erfordert, welche Aufgaben als spezifisch religiös anzusehen sind und was als gegebenenfalls auch schwerer Verstoß gegen kirchliche Glaubenssätze anzusehen ist.²¹ Ihre Grenzen findet diese Kompetenz erst in den Grundpfeilern der Rechtsordnung, namentlich der Sittenwidrigkeit (§ 138 BGB), dem allgemeinen Willkürverbot (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem ordre public (Art. 6 EGBGB)²² – was im Übrigen auch der Reichweite eines zulässigen Grundrechtsverzichts entsprechen dürfte, der insoweit mit der kirchlichen Selbstverwaltungsgarantie zwei Seiten derselben Medaille bildet.²³

Erst nach dieser Feststellung obliegt die weitere Prüfung der kündigungsschutzrechtlichen Vorschriften der §§ 626 BGB, 1 ff. KSchG umfassender arbeitsgerichtlicher Prüfungskompetenz.

Dieser Entscheidung lassen sich also gleich mehrere Grundsätze entnehmen. Zum einen stellte das Bundesverfassungsgericht klar, dass die Bewertung der Schwere eines Loyalitätsverstoßes der Kirche überlassen bleiben müsse. Zum zweiten liegt in dieser Feststellung die Absage an eine voll umfassende Grundrechtsberücksichtigung der kirchlichen Arbeitnehmer. Und zuletzt muss man nach diesen Grundsätzen auch – konsequent zu Ende gedacht – das Vorliegen des Kirchenaustritts als absoluten Kündigungsgrund zumindest für möglich halten, denn wenn die Kirche die Schwere eines Loyalitätsverstoßes bemisst, ist es denkbar, dass diesem ein solches Gewicht beigemessen wird, dass eine Abwägung schlechterdings nicht mehr möglich ist.²⁴

4. Europarecht und das AGG

Der Einfluss des Europarechts und des auf dieses zurückgehenden AGG ist bereits vielfach ausführlich untersucht worden.²⁵ Überholt wurden diese Werke jedoch in Teilen durch jüngere Entwicklungen auf der primärrechtlichen Ebene des Europarechts, die auf die Auslegung der hier in Frage stehenden Rechtsmaterie durchschlagen.

Zunächst ist allgemein anerkannt, dass die Wertungen des AGG, die Diskriminierungen aufgrund von Religion oder Weltanschauung verbieten, trotz dessen § 2 Abs. 4 AGG, der für Kündigungen ausschließlich die Bestimmungen zum allgemeinen und besonderen Kündigungsschutz für anwendbar erklärt, auch bei der Beendigung von Arbeitsverhältnissen Anwendung finden.²⁶ § 9 AGG sieht jedoch eine Ausnahme vor, soweit die Diskriminierung im Hinblick auf die Kirchenautonomie oder nach der Art der Tätigkeit eine *gerechtfertigte* berufliche Anforderung darstellt, während die zugrunde liegende Richtlinie 2000/78/EG noch die Notwendigkeit einer nach der Art dieser Tätigkeiten oder der Umstände ihrer Ausübung *wesentlichen, rechtmäßigen und gerechtfertigten* beruflichen Anforderung angesichts des Ethos der Organisation vorsieht. Diese Diskrepanz, die zunächst darin resultierte, dass die Kommission von einer unvollständigen Umsetzung ausging,²⁷ wurde zunächst von einer weit verbreiteten Ansicht zum Anlass einer richtlinienkonformen Auslegung des § 9 AGG genommen. Demzufolge gestatte dieser nunmehr nur noch gestufte Loyalitätsobliegenheiten nach Art der Tätigkeit, was von den Gerichten nachzuprüfen sei.²⁸

Die Gegenansicht weist demgegenüber daraufhin, dass Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2000/78/EG seinerseits primärrechtskonform auszulegen sei. Dies folge aus der Garantie nationaler Identität gemäß Art. 4 Abs. 2 EU sowie der als *soft law* zu berücksichtigenden Amsterdamer Kirchenerklärung, die die Unabhängigkeit der Kirchen vom Europarecht betone.²⁹

Da nunmehr seit dem 1.12.2009 durch das Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon die Bestandsgarantie nationalen Staatskirchenrechts, das vor jeglicher Beeinträchtigung geschützt sein solle, durch Art. 17 Abs. 1 AEUV in europäisches Primärrecht überführt worden ist und Art. 17 Abs. 3 AEUV die Anerkennung der Identität der Kirchen durch die Union im Rahmen eines Dialogs vorschreibt, ist dieser Streitstand mithin als

entschieden anzusehen. Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 2000/78/EG ist primärrechtskonform so auszulegen, dass der Bestand nationalen Staatskirchenrechts – und damit der dieses definierenden Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – unbeeinträchtigt bleibt.³⁰ Schließlich besitzt die Union auch keine Kompetenz zur Regelung oder Harmonisierung der mitgliedschaftlichen staatskirchenrechtlichen Systeme.³¹ Dieser Befund gibt wiederum die Auslegung des § 9 AGG vor. Die bisweilen auch unter Hinweis auf Art. 23 GG vertretene Gegenmeinung³² ist abzulehnen, da hier gar nicht die Kompetenzübertragung auf die Union durch die Bundesrepublik in Frage steht, sondern die Union sich vielmehr selbst durch die Schaffung des Art. 17 AEUV Zurückhaltung im Bereich des Staatskirchenrechts auferlegt hat.

Bereits an dieser Stelle sei zudem darauf hingewiesen, dass die Richtlinie ebenfalls im Licht der europäischen Grundrechte auszulegen ist, die in jeder der drei denkbaren Grundrechtsquellen nach Art. 6 EU – hergeleitete Grundrechtsdogmatik, nunmehr verbindliche Charta der Grundrechte, bevorstehender Beitritt der Union zur EMRK – durch die unten untersuchte Rechtsprechung des EGMR mit Inhalt gefüllt werden.³³

Als Zwischenfazit lässt sich also festhalten, dass die europäischen Neuerungen durch das AGG in streng dogmatischer Hinsicht eher eine Stärkung der Kirchenautonomie als ihre Schwächung mit sich brachten. Die aktuelle Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts deutet indes in eine andere Richtung. Das Gericht hatte bisher in zwei Urteilen die Gelegenheit, zu den Wertungen des AGG in Bezug auf das kirchliche Arbeitsrecht Stellung zu beziehen. Wenig Licht ins Dunkel brachte dabei das erste Urteil. Da nach Ansicht des Gerichts hier eine exponierte Stellung des wegen Wiederverheiratung gekündigten Arbeitnehmers, eines Chefarztes, vorlag, konnte die Anknüpfung der Loyalitätsobliegenheiten an die konkrete Tätigkeit hier offen gelassen werden, da nach sämtlichen Ansichten ein Verstoß vorlag.³⁴ Gleichwohl spricht das Gericht sich hier selbst eine weitgehende Kompetenz zur Bewertung der Schwere eben dieses Loyalitätsverstoßes zu, indem es unter anderem auf das zunächst widerspruchslöse Hinnehmen des eheähnlichen Zusammenlebens mit einer anderen Frau, das nach Ansicht des Gerichts „gleichwertig“ zum späteren Eingehen einer erneuten (nach katholischem Verständnis nicht

möglichen!) Ehe sein solle, hinweist.³⁵ Die Tendenz des Bundesarbeitsgerichts in Richtung einer eher kirchendistanzierten Sichtweise ist also unverkennbar. Dogmatisch überzeugend ist sie aus den genannten Gründen aber nicht.³⁶

In der Folge hatte das Gericht die Rechtmäßigkeit der Kündigung eines Sozialpädagogen wegen Kirchenaustritts zu beurteilen. Das Gericht stellte hier zunächst – zu Recht – fest, dass dem staatlichen Arbeitsrecht absolute Kündigungsgründe fremd sind.³⁷ Betont wurde – auch dies zu Recht – darüber hinaus, dass die Grundrechte der gekündigten Arbeitnehmer nicht ohne weiteres dem *ordre public* als Schranke der kirchlichen Selbstverwaltungsgarantie zuzurechnen sind.³⁸ Zutreffend wurde zudem vom Gericht abgelehnt, näher auf die inneren Motive für den Kirchenaustritt einzugehen, da dieser für sich die vollständige Abkehr von der kirchlichen Glaubens- und damit auch der Dienstgemeinschaft bedeutet. Wiederum offen gelassen wurde allerdings die Frage, inwieweit die Verkündigungsnahe bzw. -ferne einer Tätigkeit Einfluss auf die Zulässigkeit der Loyalitätsobliegenheiten habe, da das Gericht auch hier von einer exponierten Stellung des Gekündigten ausging.³⁹

Eine endgültige Klärung der Frage, inwieweit § 9 AGG eine Einschränkung der Kirchenautonomie mit sich brachte, die dazu führt, dass nunmehr nur noch nach Art der Tätigkeit abgestufte Loyalitätsobliegenheiten zulässig wären, steht damit immer noch aus. Im Ergebnis ist diese Einschränkung abzulehnen. Erste Anzeichen in der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts deuten gleichwohl in diese Richtung.

5. Das kirchliche Arbeitsrecht und die Europäische Menschenrechtskonvention

Weitere Neuerungen hat das kirchliche Arbeitsrecht schließlich durch die jüngere Rechtsprechung des EGMR zur Vereinbarung von kündigungswesentlichen Loyalitätsobliegenheiten der Kirchen mit der EMRK erfahren, insbesondere den Gewährleistungen von Privatleben und Familie (Art. 8 EMRK) sowie der Religionsfreiheit (Art. 9 EMRK). Diese Rechtsprechung wirkt sich zum einen in der innerdeutschen Rechtslage aufgrund der Bindungswirkung der Rechtsprechung des EGMR, zum

anderen auch auf europäischer Ebene im Rahmen des europäischen Grundrechtsschutzes aus.

a) Rechtsprechung des EGMR

aa) Der Fall *Obst*

Der EGMR hatte sich zunächst mit dem bereits oben erwähnten Fall der Kündigung eines bei der mormonischen Kirche beschäftigten Arbeitnehmers wegen Ehebruchs zu befassen.⁴⁰ Beschäftigt war dieser Arbeitnehmer als Gebietsdirektor Öffentlichkeitsarbeit in Europa, mithin in einer deutlich exponierten Position. Der Beschwerdeführer machte hier geltend, dass eine Verletzung der Konvention durch die Bundesrepublik vorlag, da diese ihren auf den Schutz des Familienlebens (Art. 8 EMRK) bezogenen Schutzpflichten nicht nachgekommen sei. Dieses hätte stärkere Berücksichtigung in der Abwägung der Arbeitsgerichte finden müssen.

Der Gerichtshof betonte zunächst den weiten Entscheidungsspielraum des Staates, der auf zwei Grundlagen beruht: der Staaten- und Religionsvielfalt im Anwendungsbereich der Konvention sowie auf dem notwendigen Ausgleich mehrerer von der Konvention geschützten Rechte.⁴¹ Denn auch die Kirchen können sich auf ein Konventionsrecht berufen. Hierbei handelt es sich um die Religionsfreiheit des Art. 9 EMRK in Verbindung mit der Vereinigungsfreiheit des Art. 11 EMRK. War in einem früheren Fall zum deutschen kirchlichen Arbeitsrecht noch eine reine Grundrechtsabwägung im Sinne einer praktischen Konkordanz durchgeführt worden,⁴² so ist in jüngerer ständiger Rechtsprechung des EGMR anerkannt, dass die Konvention auch das Selbstverwaltungsrecht der Religionsgemeinschaften schützt.⁴³ Dieses verwehrt es den Staaten, sich in die inneren Angelegenheiten der Religionsgemeinschaften einzumischen.⁴⁴

Demzufolge billigte der Gerichtshof das System des kirchlichen Arbeitsrechts dem Grunde nach und beschränkte sich in der Folge auf die Überprüfung „dieser“, d.h. der zuvor dargestellten deutschen Kriterien.⁴⁵ Hiernach lag ein Verstoß gegen die Konvention nicht vor. Dafür sprächen insbesondere die exponierte Stellung des Beschwerdeführers, die bei Loyalitätsverstößen eine besondere Glaubwürdigkeitsgefährdung mit sich bringe, die Schwere des Loyalitätsverstößes, der gerade in der

mormonischen Kirche ein besonderes Gewicht habe, sowie die Tatsache, dass der Beschwerdeführer einer Beschränkung seines Familienlebens selbst zugestimmt habe.⁴⁶

bb) Der Fall *Schüth*

Im rechtlichen Korsett ganz ähnlich, da auch hier die Rechte aus Art. 8 EMRK mit dem Recht aus Art. 9 i.V.m. 11 EMRK abzuwägen waren, kam der Gerichtshof im Fall *Schüth* doch zu einem gänzlich anderen Ergebnis.⁴⁷

Der Beschwerdeführer war hier – mehr als 15 Jahre – als Organist und Chorleiter bei der katholischen Kirche beschäftigt. Wiederum war eine Kündigung wegen Ehebruchs und Bigamie zu beurteilen.

Der Gerichtshof nahm zunächst weitgehend Bezug auf das am selben Tag ergangene Urteil im Fall *Obst*. In der Folge betonte er aber die Besonderheiten des Einzelfalls: Herausgestellt wird in erster Linie gleich mehrfach im Urteil ein Darlegungsmangel. So seien „die Ausführungen der Arbeitsgerichte über die Folgerungen, die sie aus dem Verhalten des Beschwerdeführers gezogen haben, ausgesprochen knapp gehalten“ und „das faktische Familienleben des Beschwerdeführers mit keinem Wort erwähnt“ worden.⁴⁸ Neben diesem konkreten Darlegungsmangel stellte der Gerichtshof auch einen abstrakten Darlegungsmangel bezogen auf die Zurückführbarkeit der Loyalitätsobliegenheiten auf religiöse Besonderheiten fest.⁴⁹

In diesem Fall sei daher trotz der vertraglich eingegangenen (Grundrechts-)Beschränkung eine Verletzung der Konvention zu erblicken. Eine vollumfängliche Beschränkung des Privatlebens durch Verzicht auf neue Beziehungen könne daraus nicht hergeleitet werden; dass aber ein besonderer Verstoß vorlag, sei hier nicht dargelegt worden – was im Übrigen auch die GrO in den Art. 5 Abs. 4, 6 selbst vorsehe.⁵⁰ Zuletzt seien auch die Umstände des Einzelfalls – besondere Ausbildung des Beschwerdeführers als Orgelmusiker, lange Beschäftigungsdauer – nicht hinreichend berücksichtigt worden, was den Gerichtshof zum Fazit führte:

„Somit haben die deutschen Arbeitsgerichte nicht ausreichend *dargelegt*, weshalb, mit den Worten des LAG, die Interessen der Kirchengemeinde

gegenüber denen des Beschwerdeführers weit überwogen, und die Rechte des Beschwerdeführers und seines kirchlichen Arbeitgebers nicht der Konvention entsprechend gegeneinander abgewogen.“⁵¹

cc) Der Fall *Siebenhaar*

In der wenige Monate später erfolgten Entscheidung *Siebenhaar/Deutschland* kam der Gerichtshof recht unproblematisch zu dem Ergebnis, dass eine Verletzung der Konvention hier nicht vorlag. Bei der Beschwerdeführerin handelte es sich um eine in einem evangelischen Kindergarten mit Leitungsfunktion tätige Kindergärtnerin, die missionarisch für eine andere Religionsgemeinschaft tätig war und deshalb gekündigt wurde. Im Gegensatz zu den oben dargestellten Fällen war hier eine Abwägung der Religionsfreiheit (Art. 9 EMRK) mit der korporativen Selbstverwaltungsgarantie (Art. 9 i.V.m. 11 EMRK) durchzuführen. Dennoch wurde im Übrigen unter weitgehender Bezugnahme auf den oben dargestellten Fall *Obst* im Ergebnis eine Verletzung der Konvention durch Abweisung der Kündigungsschutzklage verneint.⁵²

b) Zusammenfassung und Würdigung

Der grundsätzliche Bestand des deutschen kirchlichen Arbeitsrechts auch vor der EMRK zeigt sich schon daran, dass der EGMR in zwei von drei Fällen die deutsche Rechtsprechung ausdrücklich bestätigte und festhielt, dass die vorgenommene Abwägung nach den tradierten Kriterien den Gewährleistungen der Konvention genüge. Aber auch die im Fall *Schüth* festgestellte Verletzung der Konvention gebietet letztlich keine andere Beurteilung.⁵³ Der Gerichtshof rügte lediglich Darlegungsmängel. Dass vergleichbare Loyalitätsanforderungen nicht gegen die Konvention verstoßen, hat der Gerichtshof mit dem Urteil im Fall *Obst* vom selben Tag eindrucksvoll bestätigt. Die Fehler sind also in der Rechtsanwendung zu suchen.

Und solche waren hier auch gleich zahlreich festzustellen. Neben den mehrfach belegten Darstellungsmängeln ist hier insbesondere festzuhalten, dass nach Meinung des Gerichtshofs eine Kündigung schon nach den kirchlichen Vorgaben der Grundordnung selbst unzulässig gewesen wäre. Insoweit zeigt sich ganz deutlich, dass gerade kein Angriff auf das

Fundament des kirchlichen Arbeitsrechts in Deutschland beabsichtigt war, sondern vielmehr die korrekte Anwendung desselben. Auch dass der Gerichtshof die Loyalitätsobliegenheiten im Einzelfall als „nicht unangemessen“ bezeichnete,⁵⁴ bedeutet keine Rückkehr zur überkommenen fachgerichtlichen Prüfungskompetenz, sondern stellt letztlich nichts anderes dar als die vom Bundesverfassungsgericht aufgestellte Schrankentrias.⁵⁵

Darüber hinaus gehende Ansätze, nunmehr von der Notwendigkeit einer gleichrangigen fachgerichtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung auszugehen,⁵⁶ die im Ergebnis zu einer Angleichung mit dem allgemeinen Tendenzschutz führen müsse,⁵⁷ sind dagegen abzulehnen. Gegen eine umfängliche Prüfungskompetenz der Fachgerichte spricht die auch vom EGMR in ständiger Rechtsprechung gesehene und vermiedene Gefahr einer dann eintretenden staatlichen Kirchenhoheit⁵⁸ – denn wie soll ein staatliches Gericht verbindlich die Schwere eines religiösen Loyalitätsverstosses beurteilen? Die Angleichung an Tendenzbetriebe erkennt zudem bereits den strukturellen Unterschied zwischen (Grundrechts-)Tendenzschutz und Selbstverwaltungsgarantie, die auch der EGMR, wenn auch auf anderem dogmatischen Fundament, im Grunde genommen dem deutschen Staatskirchenrecht sehr ähnlich anerkennt.

Lenkt man zuletzt den Blick auf das, was von der Entscheidung *Schüth* zu berücksichtigen bleibt, so sind dies zwei Dinge: die Anforderung an die Darlegungslast des Verstoßes und der Abwägung im Einzelfall, die schon aufgrund der verfassungsmäßig gebotenen Rechtssicherheit und Bestimmtheit eine Selbstverständlichkeit darstellen sollten,⁵⁹ und – als einzige wirkliche Neuerung, die der Rechtsprechung des EGMR zu entnehmen ist – die Darlegungslast auf abstrakter Ebene, namentlich die Zurückführbarkeit kirchlicher Loyalitätsobliegenheiten auf religiöse Besonderheiten. Hier sollte man auch keine zu geringen Anforderungen an die Religionsgesellschaften stellen. Bei einer solchen Vorgabe handelt es sich keinesfalls um einen unzulässigen Eingriff in die kirchliche Selbstverwaltungsgarantie, sondern im Gegenteil um eine Voraussetzung ihrer rechtmäßigen Inanspruchnahme durch die Kirchen. Schließlich bedeutet dies keine staatliche Kontrolle, sondern nur das Erfordernis ständiger kirchlicher Selbstvergewisserung, die vor dem Hintergrund der

für den Arbeitnehmer zur Disposition stehenden Rechtsgüter eingefordert werden kann und muss.⁶⁰ Insoweit ist also der Gestaltungs- und Ausfüllungsauftrag als Gegenstück zur Inanspruchnahme der Selbstverwaltungsgarantie weithin anerkannt.⁶¹ Kurz gesagt: Wer sich auf sein Recht berufen möchte, muss dieses auch zunächst ausüben. Eine staatskirchenrechtliche Rosinentheorie, in der einerseits die verbindliche (und nachvollziehbare) Festschreibung von Loyalitätsobliegenheiten nicht verlangt, ein Berufen auf solche im Kündigungsschutzprozess aber gleichwohl zulässig wäre, ist abzulehnen.⁶²

Freilich bringt dies im Kernbereich religiöser Loyalitätsverstöße – etwa beim Kirchenaustritt – keine Änderungen mit sich. Probleme mögen sich aber im Randbereich religiöser Vorstellungen⁶³ und insbesondere dort stellen, wo jenseits der beiden Großkirchen einzelne Religionsgemeinschaften ihre Loyalitätsrichtlinien nicht kodifiziert haben.

c) Bindungswirkung für die deutsche Gerichtsbarkeit

Obwohl die EMRK formal über das Zustimmungsgesetz zum völkerrechtlichen Vertrag im deutschen Rechtsgefüge gemäß Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG den Rang eines Bundesgesetzes einnimmt, genießt sie nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen quasiverfassungsrechtlichen Rang. Die EMRK ist nämlich auch bei der Auslegung und Anwendung der nationalen Grundrechte im Rahmen methodisch vertretbarer Auslegung zu berücksichtigen.⁶⁴ Dies folgt aus der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes. Ausnahmen sind nur zulässig, wenn widrigenfalls ein Verstoß gegen tragende Grundpfeiler der Verfassung drohen würde⁶⁵ oder in mehrpoligen, im deutschen Recht bereits austarierten Grundrechtskonstellationen.⁶⁶ Hier ist die Wertung der Rechtsprechung des EGMR in die deutsche Kasuistik einzupassen, was nichts anderes bedeutet als die notwendige Ergänzung um die im zweipoligen Verfahren vor dem EGMR gegebenenfalls nicht berücksichtigten Grundrechte anderer Personen.⁶⁷

Die Rechtsprechung des EGMR ist damit bei der Auslegung der entsprechenden Garantien zu berücksichtigen; die Ausnahmen sind hier nicht einschlägig. Weder liegt ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung vor – was ohnehin bereits die beschriebene Schrankentrias auf

den Plan rufen würde –, noch sind hier die Grundrechte einer weiteren Partei zu ergänzen, da die Kirchen in den Verfahren vor dem EGMR bereits beigeladen waren (Art. 36 EMRK).

6. *Fazit*

Trotz der unterschiedlichen Verortungen des kirchlichen Arbeitsrechts im Rechtssystem der verschiedenen Ebenen Europas bleibt damit noch immer die Grundsatzentscheidung des Bundesverfassungsgerichts maßgeblich für die Beurteilung der Zulässigkeit kircheneigener Loyalitätsobliegenheiten im Arbeitsverhältnis. Diese sind damit weiterhin zulässig in den Grenzen von Sittenwidrigkeit (§ 138 BGB), dem allgemeinen Willkürverbot (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem *ordre public* (Art. 6 EGBGB).⁶⁸ Dass aufgrund der Rechtsprechung des EGMR nun erhöhte Anforderungen an die Darlegungslast zu stellen sind, ist begrüßenswert: Wer für sich selbst eine Modifikation des Arbeitsrechts in Anspruch nimmt, muss diese auch nachvollziehbar begründen können.

III. Kollektivarbeitsrecht

Der Umfang der Grundrechtsberücksichtigung kirchlicher Arbeitnehmer spielt darüber hinaus auch im kollektiven Bereich eine prägnante Rolle. Hier ist fraglich, inwieweit das Tarif- und Arbeitskampfrecht in kirchlichen Einrichtungen Anwendung finden kann. Die Frage gewerkschaftlicher Betätigung ist konfessionsübergreifend umstritten.

1. *Dienstgemeinschaft und Streikrecht aus Sicht der Kirchen*

Aus dem bereits oben im Rahmen der kirchlichen Dienstgemeinschaft näher beleuchteten Prinzip der Gemeinsamkeit im kirchlichen Dienst in Verbindung mit der Selbstverwaltungsgarantie folgt die Annahme, dass ein Antagonismus zwischen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberseite in kirchlichen Einrichtungen nicht bestehen kann und darf.⁶⁹ Hieraus leiten sich Schlussfolgerungen auch für das Tarif- und Arbeitskampfrecht in der Kirche ab. Die Gemeinschaft der Kirche, die auf gemeinsame Erfüllung des Sendungsauftrags ausgerichtet ist, schließt es nach dieser Auffassung schon begrifflich aus, eine Änderung der Arbeitsbedingungen durch das

gegenseitige Aufbauen von Drucksituationen erzwingen zu wollen.⁷⁰ Somit seien Streik und Aussperrung gleichermaßen ausgeschlossen. Dies gilt sowohl für das in der Nordkirche bestehende Tarifvertragssystem (*Zweiter Weg*), in welchem Tarifverträge nur unter der Bedingung einer absoluten Friedenspflicht und eines Schlichtungsabkommens abgeschlossen werden, als auch für den eigenen kirchlichen Weg kollektiver Rechtssetzung (*Dritter Weg*), in dem die Grundbedingungen der Arbeitsverhältnisse durch paritätisch besetzte kirchliche Gremien – Arbeitsrechtliche Kommissionen (EKD) oder Kommissionen zur Ordnung des Arbeitsrechts (KODA, katholische Kirche) – festgelegt werden.⁷¹ Die letztgenannten Grundbedingungen wirken dann nicht normativ, sind jedoch verpflichtend durch Inbezugnahme zur Anwendung zu bringen.

Kritik an dieser Ansicht basiert auf Art. 9 Abs. 3 GG. So wird vorgebracht, dass durch derartige Regelungen die Koalitionen entwertet würden und zudem die im Rahmen des Tarifrechts besonders hoch zu gewichtende Verhandlungsparität aufgehoben würde.⁷² Der Dritte Weg stelle damit kein gleichwertiges Mittel zur Verwirklichung der Tarifautonomie dar, was aber angesichts des Art. 9 Abs. 3 GG für dessen Zulässigkeit eine unabdingbare Voraussetzung darstelle.⁷³ Neben der Frage des inhaltlichen Einflusses fehle es auch an der nötigen Durchsetzungskraft; der Einfluss der Gewerkschaften sei unzulässig zurückgedrängt und die Koalitionsfreiheit auf eine rein „kommunikative Funktion“ beschränkt.⁷⁴

2. Die Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts

In jüngster Vergangenheit hatte das Bundesarbeitsgericht Gelegenheit, zu beiden von den Großkirchen praktizierten kollektivrechtlichen Systemen Stellung zu beziehen.

a) Zweiter Weg

In Bezug auf das kollektive Rechtssetzungsverfahren des Zweiten Wegs billigte das Gericht das hieraus resultierende Streikverbot dem Grunde nach.⁷⁵ Das Gericht betonte zunächst, dass auch die kollektive Seite des Arbeitsrechts von der kirchlichen Selbstverwaltungsgarantie umfasst sein müsse. Dies umfasse auch die Entscheidung, ob die Religionsgesellschaft

Arbeitsbedingungen durch Tarifverträge oder durch Arbeitsrechtliche Kommissionen und Schiedsvereinbarungen regelt.⁷⁶ Dies folge aus dem Leitbild der christlichen Dienstgemeinschaft, wonach auch das Wirken in diakonischen Einrichtungen als Ausdruck tätiger Nächstenliebe und sozialer Fürsorge und damit als Teil des evangelischen Glaubensbekenntnisses anzusehen sei. Die Entscheidung nach einem Scheitern etwaiger Tarifverhandlungen, die Konflikte im Rahmen eines obligatorischen Schlichtungsverfahrens zu lösen, schließt damit den Arbeitskampf trotz Art. 9 Abs. 3 GG – an den die Kirchen nicht unmittelbar gebunden sind – aus.⁷⁷

Denn ein Ausschluss von Arbeitskampfmaßnahmen in kirchlichen und diakonischen Einrichtungen kollidiert zwar mit den Gewährleistungen des Art. 9 Abs. 3 GG. Ein völliges Zurücktreten der grundrechtlich geschützten Sphäre wäre ebenfalls nicht zulässig. Ein solches liegt hier aber auch nicht vor. Die Lösung ist vielmehr in der praktischen Konkordanz der aufeinander treffenden Rechtsgüter zu suchen. Geboten ist also der schonende Ausgleich zwischen dem auf Kooperation basierenden Konzept der Religionsgemeinschaften und dem konfrontativen Konzept der Gewerkschaften.⁷⁸ Hierbei sind insbesondere die annähernd gleiche Verhandlungsstärke und Durchsetzungskraft entscheidend, die im System der Privatautonomie – grundsätzlich – durch die Möglichkeit des Arbeitskampfes gesichert werden. Das Schlichtungsmodell des Zweiten Wegs ist damit nur dann zulässig, wenn es annähernd identische Verhandlungspositionen gewährleistet. Diesem genügt eine paritätische und verbindliche Schlichtung, sofern die Religionsgemeinschaften die Aufnahme von Verhandlungen nur von der Einwilligung der Gewerkschaft in eine obligatorische Schlichtung abhängig machen und für diesen Fall das Führen von Tarifverhandlungen nicht verweigern, die Anrufung der Schlichtungskommission uneingeschränkt offen steht und deren Neutralität auch beim Bestellungsverfahren gewährleistet wird.⁷⁹

b) Dritter Weg

Ein deutlicheres „Ja, aber“ sprach das Gericht bezüglich des Dritten Weges aus.⁸⁰ Zunächst betonte das Gericht auch hier die Zugehörigkeit der

Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ kollektiver Rechtssetzung zur Selbstverwaltungsgarantie des Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3 S. 1 WRV, basierend auf dem Leitbild der christlichen Dienstgemeinschaft.⁸¹ Danach ist – nach den obigen Grundsätzen – auch die Entscheidung zum Beschreiten des Dritten Weges verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, was die Zulässigkeit des Arbeitskampfes in denjenigen Einrichtungen ausschließt, in denen der Dritte Weg praktiziert wird.⁸² Die wiederum zwischen den kirchlichen Interessen und Art. 9 Abs. 3 GG herzustellende praktische Konkordanz hat zu berücksichtigen, dass beide Modelle sich nicht im Ziel, sondern nur in der Wahl der zu dessen Erreichung anzuwendenden und gebotenen Mittel unterscheiden.⁸³ Auch hier ist also – um eine Gleichwertigkeit eben jener Mittel herzustellen – ein kollektiver Ausgleichmechanismus, der die strukturelle Verhandlungsunterlegenheit der Arbeitnehmerseite ausgleicht, geboten, dann aber auch hinreichend, um die Zulässigkeit des Dritten Weges zu bejahen.⁸⁴ Dabei darf das Regelungskonzept der Kirche die Tarifautonomie und gewerkschaftliche Betätigung nur insoweit verdrängen, wie es zur Wahrung der kirchlichen Identität erforderlich ist.⁸⁵

Unter den identischen Voraussetzungen wie oben sind damit Schiedskommissionen zulässig. Zudem – und hier entschied das Bundesarbeitsgericht einen lange dahinschwelenden Streit – steht der Dritte Weg einer gewerkschaftlichen Betätigung in kirchlichen und diakonischen Einrichtungen abseits von Tarifverhandlungen und Arbeitskampf nicht im Weg.⁸⁶ Die konkrete Art und Weise ihrer Einbeziehung ist dabei zwar Sache des kirchlichen Arbeitgebers. Dieser darf seinen bestehenden Gestaltungsspielraum jedoch nicht dazu nutzen, die Gewerkschaften gänzlich aus den Betrieben heraus zu drängen und von der Entscheidungsfindung fern zu halten, denn dies ist vom Leitbild der Dienstgemeinschaft nicht mehr geboten.⁸⁷

Zuletzt ist schließlich Voraussetzung für die Zulässigkeit des Dritten Weges, dass die Verhandlungsergebnisse verbindlich und damit einer einseitigen Abänderung durch den Arbeitgeber entzogen sein müssen, denn nur dies ist dem staatlichen Tarifsetzungsverfahren (vgl. § 4 Abs. 1 TVG) gleichwertig.⁸⁸ Eine rechtliche oder faktische Abweichungskompetenz oder die Möglichkeit, zwischen mehreren im

Dritten Weg zustande gekommenen Arbeitsbedingungen zu wählen, ist hiermit nicht vereinbar.

c) Zusammenfassung und Würdigung

Dem Bundesarbeitsgericht ist hier eine salomonische und zutreffende Rechtsprechung geglückt. Wurden dem Zweiten Weg auch nur wenige Voraussetzungen mit auf den Weg gegeben,⁸⁹ so zeigt das Urteil zum Dritten Weg das zutreffende Ergebnis eines Abwägungsvorgangs. Beide Seiten erringen zunächst einen Teilerfolg: Streik bleibt im Dritten Weg unzulässig, gewerkschaftliche Betätigung wird dagegen zulässig. Und das stellt auch jeweils die bittere Pille dar, die die jeweilige Gegenseite – zu Recht – schlucken muss:⁹⁰ Die Religionsgemeinschaften werden mit der gewerkschaftlichen Betätigung in ihren Betrieben leben müssen; die Gewerkschaften müssen hinnehmen, dass die von der Kirchenautonomie umfasste kirchliche Dienstgemeinschaft die Möglichkeit des Streiks ausschließt. Und hierbei handelt es sich um die Kernfrage der Entscheidungen: Der kirchlichen Dienstgemeinschaft bleibt die Konfrontation erspart; ein darüber hinaus gehender Ausschluss der Gewerkschaften scheint aber auch nach dem kircheneigenen Vorbringen – und dies ist im Rahmen der Kirchenautonomie entscheidend – nicht erforderlich. Schließlich verbleibt der organisatorische Gestaltungsspielraum zur konkreten Einbindung der Gewerkschaften bei den Kirchen.

Zu konstatieren ist auch, dass nach derzeitigem Stand mangels gewerkschaftlicher Beteiligung nicht alle (Man ist versucht zu sagen: kaum einige!) Ausgestaltungen des Dritten Wegs den vom Bundesarbeitsgericht aufgestellten Anforderungen gerecht werden.⁹¹ Ein „Durchwinken“ seitens des Gerichts sieht also wahrlich anders aus.⁹²

Freilich besteht nun die Gefahr, dass auch in dieser Hinsicht sich die Fachgerichte aufzuschwingen versuchen zum Richter über die Frage, was für die Wahrung der kirchlichen Identität nötig ist, obwohl diese Definition doch – im Rahmen der Schrankentrias – nur den Religionsgemeinschaften selbst zustehen kann. Hier sollte man sich aber angesichts der klaren Worte des Bundesarbeitsgerichts zur Kirchenautonomie die Gelassenheit bewahren.

Ein letzter Hinweis auf die möglicherweise problematischen praktischen Folgen: Folge der Rechtsprechung ist es nun auch, dass schon bei geringfügigen Abweichungen von den verfassungsrechtlichen Vorgaben den Gewerkschaften zumindest in der Theorie das Streikrecht eröffnet ist.⁹³ Dies führt zu zweierlei Bedenken, wobei die erste Sorge offensichtlich sein dürfte. Einen Rückgang der Streitigkeiten über die Zulässigkeit oder Nicht-Zulässigkeit eines Streikes wird man kaum prognostizieren dürfen, lediglich der Schwerpunkt der Streitigkeiten verlagert sich von der Frage der allgemeinen Zulässigkeit weg hin zur Frage der Zulässigkeit im Einzelfall etwa wegen mangelhafter Beteiligung der Gewerkschaften. Das zweite Argument ist ein verfassungsrechtliches: Ob das andauernde Damoklesschwert der Streikdrohung bei geringster Verfehlung der Vorgaben sich mit dem nicht-konfrontativen Leitbild der christlichen Dienstgemeinschaft verträgt, darf zumindest bezweifelt werden.

Die praktischen Probleme sollen und dürfen aber nicht dazu verleiten, von dem verfassungsrechtlichen Ausgleich im Sinne einer praktischen Konkordanz abzuweichen, denn drohende Streitigkeiten über die Reichweite sind letztlich jedem Kompromiss immanent.

3. Reaktionen der Großkirchen

a) Caritas

Die Reaktion seitens der Caritas erfolgte prompt, wenn auch zunächst auf informellem Weg über eine Argumentationshilfe des deutschen Caritasverbands.⁹⁴ Hingewiesen wird zunächst darauf, dass eine Betätigung durch eigene Mitarbeiter in den Grenzen des Art. 6 GrO zulässig ist. Hiernach dürfen Mitarbeiter sich zu Koalitionen zusammenschließen und sind auch berechtigt, für den Beitritt zu werben oder schlicht zu informieren. Der geistigreligiöse Auftrag ist allerdings zu respektieren (Art. 6 Abs. 2 GrO). Hinsichtlich des Zutrittsrechts betriebsfremder Gewerkschaftsangehöriger (vgl. § 2 Abs. 2 BetrVG) differenziert die Argumentationshilfe danach, ob die koalitionsmäßige Betätigung das Selbstbestimmungsrecht der Kirche berührt und ob die Betätigung erforderlich und verhältnismäßig ist und kommt so zu dem

Schluss, dass einrichtungsfremde Beauftragte einer Gewerkschaft in einer Einrichtung deshalb nur tätig werden können, wenn der Dienstgeber ihnen den Zutritt gestattet und ihre Tätigkeit duldet.⁹⁵ Ob allerdings nach der oben beschriebenen Rechtsprechung die Ansicht, das gewerkschaftliche Zugangsrecht in kirchlichen Einrichtungen solle ausschließlich die Mitgliederwerbung bezwecken⁹⁶ und sei auch nur insoweit befreit vom Einverständnis des kirchlichen Dienstgebers⁹⁷, aufrecht erhalten werden kann, ist zumindest fraglich. Möglich wäre zumindest eine Differenzierung nach der Frage, ob die Gewerkschaft bisher überhaupt im Betrieb vertreten ist.⁹⁸

b) EKD

Einen größeren Schritt der Anpassung ging jüngst die EKD mit dem von der Synode der EKD am 13.11.2013 beschlossenen Arbeitsrechtsregelungsgrundsatzgesetz (ARGG-EKD). Dieses setzt zunächst in § 4 ARGG-EKD die vom Bundesarbeitsgericht eingeforderte Verbindlichkeit um: Entweder im Zweiten oder im Dritten Weg vereinbarte Arbeitsbedingungen stellen den Mindeststandard aller Arbeitsverhältnisse dar. § 5 ARGG-EKD sieht – freilich ohne genauere Ausarbeitung – die Gewährleistung koalitionsmäßiger Beteiligung vor. §§ 6-10 ARGG-EKD regeln die Sicherstellung der Parität und die Zusammensetzung der Arbeitsrechtlichen Kommissionen, wobei insbesondere § 8 Abs. 1 ARGG-EKD herauszuheben ist: Vertreter der Arbeitnehmerseite werden durch Gewerkschaften und Mitarbeitervertretungen entsandt, wobei – lediglich – mehr als die Hälfte der entsandten Mitarbeiter beruflich im kirchlichen oder diakonischen Dienst tätig sein muss, § 8 Abs. 3 ARGG-EKD. In den Kommissionen werden Entscheidungen durch Mehrheit getroffen; kommt eine solche nicht zustande, dann entscheidet ein – natürlich ebenfalls paritätischer – unabhängiger Schlichtungsausschuss.

§§ 13, 14 ARGG-EKD setzen sodann die oben besprochene Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts zum Zweiten Weg um.

Insgesamt handelt es sich hier um ein durchaus weites Entgegenkommen der EKD. Der Fortfall des Erfordernisses, dass alle Beteiligten die Grundsätze der christlichen Dienstgemeinschaft anerkennen müssen,

könnte für die Zukunft des Dritten Weges Probleme mit sich bringen.⁹⁹

4. *Fazit*

Insbesondere in Bezug auf den Dritten Weg hat die jüngste Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts trotz der grundsätzlichen Aufrechterhaltung des kirchlichen Streikverbots durch die verlangte Einbeziehung der Gewerkschaften zu einigen Neuerungen geführt. Anpassungsschwierigkeiten und Friktionen insbesondere auf Seiten der Caritas sind unverkennbar. Gerade aufgrund der den Religionsgesellschaften überlassenen Ausgestaltungsfreiheit in Bezug auf die tatsächliche Einbeziehung der Gewerkschaften im Rahmen des Dritten Wegs sind hier für die Zukunft noch diverse Rechtsstreitigkeiten über die notwendige Reichweite der Teilhabe zu erwarten. Dass gegen die oben genannten Entscheidungen Verfassungsbeschwerden anhängig sind, trägt naturgemäß ebenfalls nicht zur Rechtssicherheit bei.

IV. Zusammenfassung

Das schon seit Jahrzehnten in seiner Reichweite umstrittene kirchliche Arbeitsrecht ist in den letzten Jahren insbesondere durch europäische Einflüsse ganz besonderen Schwankungen unterworfen.

Im Individualarbeitsrecht verschiebt sich in jüngerer Rechtsprechung die Waage zu Lasten der Kirchen. Wurde in früheren Zeiten noch stellenweise ein schematischer Automatismus zugunsten der Kirchen bejaht, solange und soweit diese sich nur auf die Kirchenautonomie beriefen, so wurde nun zu Recht eine Prüfung der tatsächlichen – von den Kirchen vorgegebenen – Rechtslage im Einzelfall angemahnt. Hierbei handelt es sich freilich in erster Linie nur um formelle Anforderungen im Sinne einer gesteigerten Darlegungs- und Beweislast. Ob sich im Ergebnis Substantielles ändern wird, bleibt abzuwarten, darf aber bezweifelt werden, da in den meisten Fällen eben tatsächlich ein relevanter Loyalitätsverstoß vorliegt, den die Kirchen mitsamt der folgenden Abwägung lediglich hinreichend konkret darzulegen haben. In materieller Hinsicht – und damit eben auch im Gesamtergebnis – ist eine Änderung der durch das Bundesverfassungsgericht vorgegebenen Rechtslage nicht zu erwarten. Auch nach AGG und EMRK bleibt die Reichweite der

Zulässigkeit kirchlicher Loyalitätsobliegenheiten identisch – und im Rahmen der Schrankentrias den Religionsgemeinschaften selbst überlassen.

Im kollektiven Arbeitsrecht beschränken sich die Neuerungen vor allem auf das Rechtssetzungsverfahren des Dritten Wegs, während die Nordkirche im Anwendungsbereich des Zweiten Wegs wohl de facto vor jeglichem Streik geschützt bleibt.¹⁰⁰ Der Dritte Weg wurde dem Grunde nach gebilligt, so dass Streiks bei Erfüllung der Voraussetzungen auch hier nicht zulässig sind. Diese Voraussetzungen werden jedoch – noch – nicht flächendeckend erfüllt; dies gilt sowohl für die Caritas als auch für die Diakonie. Hier ist trotz des Grundsatzurteils des Bundesarbeitsgerichts das letzte Wort noch nicht gesprochen.

V. Summary

Recent developments in European Community Law have shaken the very foundation of ecclesiastical labour law in Germany. However, it is far from collapsing.

Concerning individual labour law it has long been discussed whether and to what extent church employers are entitled to impose mandatory expectations of loyalty on their employees in order to protect their religious credibility. It has been the consistent case-law of the Federal Constitutional Court that churches may do so within the limits of violation of bonos mores (§ 138 BGB), the ban on arbitrary decisions (Art. 3 GG) and the ordre public (Art. 6 EGBGB). This has in principle been upheld by both European anti-discrimination legislation as well as recent jurisprudence of the European Court of Human Rights. However, formal aspects have changed. It has thus become decisive for the churches to comprehensively demonstrate why a specific action is in breach of religious beliefs, why said violation is severe enough to cause need for a dismissal for reasons of conduct, and how the interests of the employee have been weighed against the interests of the church.

Regarding collective labour law, recent judgments have dealt with the lawfulness of specific ways practiced by religious entities in order to create collective agreements. The Federal Labour Court has upheld the system of the *Second Way*, which includes tariff agreements but renders

any strike illegal, as long as the criteria of fair negotiations are met. Regarding the *Third Way*, a specific ecclesiastical way to enter into collective agreements outside the tariff system, which also renders strike illegal, the Court has agreed in principle, but made this approval subject to restrictions such as a sufficient participation of the unions, and the binding character of the final agreements. As these are – by far – not met nationwide, a decrease in legal actions around this topic cannot be expected. There is more to follow.

- * *Klaus-Stefan Hohenstatt* ist Honorarprofessor der Bucerius Law School und Partner der Sozietät Freshfields Bruckhaus Deringer; *Matthias Lodemann* ist Rechtsanwalt in der Sozietät Schramm Meyer Kuhnke, Hamburg.

Die Besteuerung von privaten und öffentlichen Forschungseinrichtungen und ihrer Kooperationen

MARTIN STRAHL

- A. Die Besteuerung privater Forschungs- einrichtungen und ihrer Kooperationen
 - I. Weichenstellung: Gemeinnützigkeits- recht
 - 1. Steuerliche Rahmendaten des Gemeinnützigkeitsrechtes
 - 2. Forschung als steuerbegünstigte und steuerpflichtige Tätigkeit
 - 3. Prüfung des Finanzierungserfordernisses
 - 4. Abgrenzung nicht steuerbegünstigter forschungsnaher Tätigkeiten
 - 5. Rechtsfolgen bei Nichteinhaltung des Finanzierungserfordernisses gem. § 68 Nr. 9 S. 1 AO
 - II. Rahmenbedingungen und Möglichkeiten der rechtlichen Verselbständigung von Forschungs- und Transfertätigkeiten
 - 1. Die rechtliche Verselbständigung von Forschungs- und Transfertätigkeiten als Gestaltungsweg
 - 2. Denkbare Rechtsform für die Tochtergesellschaft
 - 3. Vermögensausstattung der TochterKapitalgesellschaft
 - 4. Gründung einer Tochter-Kapitalgesell- schaft gemeinsam mit Dritten
- B. Die Besteuerung öffentlich-rechtlicher Forschungseinrichtungen und ihrer Kooperationen
 - I. Bestimmung der Aufgriffseinheiten für Betriebe gewerblicher Art
 - II. Auftragsforschung und Anwendung gesicherter Erkenntnisse
 - 1. Auftragsforschung
 - 2. Anwendung gesicherter Erkenntnisse
 - 3. Abgrenzung der Auftragsforschung von Dienstleistungen
 - 4. Höhe der Steuern
 - III. Kooperation mit anderen Hochschulen
 - 1. Rechtsgrundlage privatrechtlicher Kooperationsvertrag

- 2. Rechtsgrundlage Zuwendungsbescheid mit Kooperationsauflage
- 3. Begründung von Außen- oder Innengesellschaften
- 4. Beistandsleistungen
- C. Zusammenfassung
- D. Summary

A. Die Besteuerung privater Forschungseinrichtungen und ihrer Kooperationen

I. Weichenstellung: Gemeinnützigkeitsrecht

1. Steuerliche Rahmendaten des Gemeinnützigkeitsrechtes

Nach § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO ist die Förderung von Wissenschaft und Forschung ein gemeinnütziger Zweck im Sinne der Abgabenordnung. Eine privatrechtlich errichtete Forschungseinrichtung kann somit potentiell gemeinnützig sein, was die Errichtung einer Satzung gem. § 60 AO voraussetzt. Dadurch wird erreicht, dass die betreffende Einrichtung Zuwendungsbestätigungen über erhaltene Spenden ausstellen darf, wirtschaftliche Tätigkeiten im Rahmen eines Zweckbetriebes von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer freigestellt sind,¹ auf umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Umsätze der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet,² die Grundsteuer nicht erhoben wird, soweit der Grundbesitz gemeinnützigen Zwecken dient³ sowie Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen erbschaft- und schenkungsteuerfrei gestellt sind.⁴

2. Forschung als steuerbegünstigte und steuerpflichtige Tätigkeit

Eigene Forschungstätigkeiten einer rechtlich selbständigen gemeinnützigen Forschungseinrichtung gehören zum steuerrechtlich begünstigten ideellen Bereich einer Forschungseinrichtung. Die Finanzverwaltung hat darüber hinaus die Rechtsauffassung vertreten, auch die drittmittelfinanzierte Auftragsforschung, welche durch eine gemeinnützige Forschungseinrichtung durchgeführt werde, sei dem

steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzuordnen, wenn sich der Auftraggeber Exklusivrechte für die Verwertung der Forschungsergebnisse nicht einräumen lasse.⁵

Der BFH hat dem partiell zuwiderlaufend entschieden,⁶ Umsätze eines als gemeinnützige Körperschaft anerkannten eingetragenen Vereins aus der Durchführung der Auftragsforschung seien generell nicht dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzurechnen und führten damit – zumindest teilweise – zu einer Steuerpflicht der Forschungseinrichtung. Diese Rechtsauffassung hat der BFH bekräftigt,⁷ indem er ausführt:

„Keine Förderung der Allgemeinheit liegt vor, wenn die Forschung im Interesse einzelner Auftraggeber betrieben wird und somit so genannte Auftrags- und Ressortforschung gegeben ist.“

Der Gesetzgeber hat auf die erstgenannte Entscheidung des BFH vom 30.11.1995 reagiert, indem er die sogenannte Zweckbetriebsfiktion des § 68 Nr. 9 AO kodifizierte.⁸ Danach sind steuerbegünstigte Zweckbetriebe auch:

„¹Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. ²Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. ³Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.“

Durch die Zweckbetriebsfiktion des § 68 Nr. 9 AO ist die vom BFH vorgenommene Unterscheidung zwischen der Forschung im Eigeninteresse, die insbesondere durch die öffentliche Hand gefördert wird, und der Forschung im fremden Auftrag und Interesse wieder aufgehoben worden, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen des § 68 Nr. 9 Satz 1 AO gewahrt sind.⁹

Dabei ist es für die Zuordnung der Auftragsforschung zum Zweckbetrieb unerheblich, ob die Auftragsforschung in ihrer Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der sie durchführenden Forschungseinrichtung zu verwirklichen, diese Zwecke nur durch die

Auftragsforschung erreicht werden können, oder die Forschungseinrichtung mit der Auftragsforschung zu steuerpflichtigen Marktteilnehmern nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei der Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

Diese vorgenannten Tatbestandsvoraussetzungen des § 65 AO, die grundsätzlich erfüllt sein müssen, um einen Zweckbetrieb bejahen zu können, sind nach der Rechtsprechung des höchsten deutschen Finanzgerichtes im Rahmen der Zweckbetriebsfiktion des § 68 AO unbeachtlich.¹⁰

Nach § 68 Nr. 9 Satz 3 AO gehören nicht zum Zweckbetrieb aber Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projekträgerchaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

Einnahmen aus der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse führen mithin zur Begründung eines sogenannten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Auf sie ist dann der nicht ermäßigte Umsatzsteuersatz anzuwenden. Zudem unterliegen etwaige Überschüsse aus der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer, wenn einerseits die Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) aus sämtlichen steuerpflichtigen Aktivitäten einschließlich jener aus der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse 35.000 Euro im Jahr überschreiten und andererseits der Gewinn aus dem die verschiedenen wirtschaftlichen Tätigkeiten zusammenfassenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb körperschaftsteuerrechtlich und gewerbesteuerrechtlich mehr als 5.000 Euro beträgt.¹¹

3. Prüfung des Finanzierungserfordernisses

Die originäre Forschungstätigkeit, welche sich nicht auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränkt, ist nur dann dem steuerbegünstigten Zweckbetrieb zuzuordnen, wenn sich die jeweilige Wissenschafts- und Forschungseinrichtung überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert, vgl. § 68 Nr. 9 S. 1 AO. Zu dieser

Tatbestandsvoraussetzung hat die Finanzverwaltung ausführlich Stellung genommen.¹²

Danach gilt Folgendes:

- (a) Zur Ermittlung der überwiegenden Finanzierungsquellen der Körperschaft, die die Einrichtungen betreibt, sind ihre Einnahmen in vier Gruppen zu gliedern:
 - (aa) Zuwendungen von dritter Seite (inklusive solcher der öffentlichen Hand);
 - (bb) Einnahmen aus der Vermögensverwaltung;
 - (cc) Einnahmen aus der Auftragsforschung und aus steuerpflichtigen Tätigkeiten (z.B. Kantinenbetrieb, Anwendung gesicherter Erkenntnisse);
 - (dd) Einnahmen aus anderen Zweckbetrieben (z.B. aus der Weiterbildung gem. § 68 Nr. 8 AO).

Gegenüberzustellen sind im Rahmen der Prüfung, ob das Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 S. 1 AO eingehalten ist, einerseits die Einnahmen aus den unter den Doppelbuchst. aa und bb angegebenen Quellen und andererseits aus den unter Doppelbuchst. cc genannten Tätigkeiten. Einnahmen aus anderen Zweckbetrieben (z.B. Weiterbildung) bleiben bei der Beurteilung außer Acht, wie sich die Körperschaft überwiegend finanziert, welche die Forschungseinrichtung betreibt. Für die Ermittlung sollen die jeweiligen Bruttoeinnahmen einschließlich Umsatzsteuer maßgeblich sein.¹³ Es ergibt sich somit das folgende Bild:

Dem Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 S. 1 AO <i>entsprechende</i> Einnahmen	Dem Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 S. 1 AO <i>nicht entsprechende</i> Einnahmen	Für die Beurteilung des Finanzierungserfordernisses <i>unerhebliche</i> Einnahmen
(aa) Zuwendungen von dritter Seite (bb) Einnahmen aus der Vermögensverwaltung	(cc) Einnahmen aus der Auftragsforschung und anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten	(dd) Einnahmen aus anderen Zweckbetrieben (z.B. Weiterbildung)

↑ ↑
Vergleichsgrößen

Die Beurteilung, ob der Träger einer Forschungseinrichtung sich überwiegend aus Zuwendungen und der Vermögensverwaltung finanziert, ist grundsätzlich über einen Dreijahreszeitraum anzustellen. Dieser umfasst den zu beurteilenden und die beiden vorangegangenen Veranlagungszeiträume.¹⁴ Dies besagt, dass nach Auffassung der

Finanzverwaltung jährlich zu prüfen ist, ob in saldierender Betrachtungsweise die Einnahmen der Forschungseinrichtung aus Zuwendungen der öffentlichen Hand und Dritter sowie aus der Vermögensverwaltung jene aus der Auftragsforschung und anderen steuerpflichtigen Tätigkeiten im Dreijahreszeitraum übersteigen. Wenn dies nicht der Fall sein sollte, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der Körperschaft, welche die Forschungseinrichtung betreibt, für das entsprechende Jahr des Überwiegens die Gemeinnützigkeit zu versagen.¹⁵

- (b) Im Rahmen der Beurteilung der Einhaltung des Finanzierungserfordernisses sind *Zuwendungen von dritter Seite* nur unentgeltliche Leistungen. Dazu gehören beispielhaft die Projektförderung von Bund, Ländern und der Europäischen Union, des Weiteren Spenden und echte Mitgliedsbeiträge.¹⁶

Nicht als unentgeltliche Leistung sind die aus der Auftragsforschung stammenden Einnahmen zu beurteilen.¹⁷ Hier ist indes zu prüfen, ob Einnahmen tatsächlich aus der Auftragsforschung herrühren oder es sich vielmehr um sogenannte echte Zuschüsse handelt.

- (aa) Für die Abgrenzung zwischen echtem Zuschuss – der als Zuwendung von dritter Seite i.S. d. § 68 Nr. 9 S. 1 AO gilt – und entgeltliche Leistungen ist auf die entsprechende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Abschn. 10.2 Abs. 7 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) zurückzugreifen. Danach liegen echte Zuschüsse vor, wenn Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden, die Mittel also einer gemeinnützigen Einrichtung unabhängig von einer bestimmten Gegenleistung gewährt werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Zahlung in überwiegend öffentlich-rechtlichem Interesse erfolgt. Echte Zuschüsse dienen vorrangig der Förderung des Zahlungsempfängers – mithin der jeweiligen Forschungseinrichtung – aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen.

- (bb) Die Voraussetzungen der Unentgeltlichkeit bei Zuwendungen zur Förderung von Forschungs- und Entwicklungsvorhaben sind in Abschn. 10.2 Abs. 10 UStAE niedergelegt. Danach sind

in der Regel echte Zuschüsse gegeben, wenn die Gewährung von Mitteln zur Forschungsförderung auf Basis einer der verschiedenen Nebenbestimmungen und Richtlinien für Zuwendungen zur Förderung der Forschung und Entwicklung erfolgt (z.B. ANBest-P). Allerdings ist Voraussetzung für die Einordnung als echter Zuschuss, dass sich der Zuwendungsgeber keine regelmäßig schädlichen Verwertungs- oder Veröffentlichungsvorbehalte einräumen lässt.¹⁸ Ein solcher Vorbehalt spricht nach Auffassung der Finanzverwaltung gegen die Unentgeltlichkeit der Mittelgewährung, weil es dann regelmäßig an einer Förderung der Allgemeinheit mangelt.

- (cc) Regelmäßig kein Zuschuss liegt vor, wenn die Zahlung an die Forschungseinrichtung auf Grund eines privatrechtlichen Vertrages erfolgt. So formuliert der BFH:¹⁹

„Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor.“

Ebenso heißt es in einer Verfügung der OFD Rheinland:²⁰

„Erbringt die Hochschule ... auf der Grundlage eines gegenseitigen Vertrages mit einem Dritten Auftrags- oder Ressortforschungsleistungen und erhält der Dritte die Forschungsergebnisse als Gegenleistung, sind die Einnahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit der Hochschule zuzurechnen. Erhält die Hochschule die Zahlung für die Auftrags- oder Ressortforschung hingegen auf Grund eines Zuwendungsbescheides, liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit nur unter den im BMF-Schreiben vom 15.8.2006 – IV A 5 – S 7200 – 59/06, BStBl. 2006 I, 502, genannten Voraussetzungen vor.“

Die vorzitierten Voraussetzungen im BMF-Schreiben vom 15.8.2006 entsprechen jenen in Abschn. 10.2 Abs. 10 S. 5 UStAE. Danach ist von einem Leistungsaustausch auszugehen, wenn folgende Vereinbarungen getroffen wurden:

- Vorbehalt von Verwertungsrechten für den

Zuwendungsgeber;

- Zustimmungsvorbehalt des Zuwendungsgebers für die Veröffentlichung der Ergebnisse;
- fachliche Detailsteuerung durch den Auftraggeber.

(dd) Ergibt eine nach den vorgenannten Kriterien durchgeführte Prüfung, dass ein echter Zuschuss vorliegt, ist auf Seiten der Forschungseinrichtung eine unentgeltliche Leistung und damit eine Zuwendung Dritter i.S. von § 68 Nr. 9 AO gegeben. Die entsprechende Zuwendung ist dann dem Bereich der begünstigten Finanzierung zuzuordnen.

(c) Einnahmen der *Vermögensverwaltung* sind nach § 14 S. 3 AO beispielhaft solche aus der verzinslichen Anlage von Kapitalvermögen oder der Nutzungsüberlassung unbeweglichen Vermögens. Auch Einnahmen aus der langfristigen Überlassung beweglichen Vermögens rechnen zur Vermögensverwaltung.²¹

Darüber hinaus zählt zur Vermögensverwaltung die bloße Überlassung von Rechten (z.B. Forschungsergebnissen) oder von Know-how. Dies gilt aber dann nicht, wenn die rein passive Überlassung des Forschungsergebnisses zu einer aktiven Tätigkeit ausgedehnt wird, indem das Forschungsergebnis „durch weitere Versuche oder die Herstellung von Mustern oder Apparaten“ ausgebaut, „verfeinert oder auf andere Weise für eine Verwertung brauchbar“ gemacht wird. In diesem Falle ist hinsichtlich der Verwertungstätigkeit grundsätzlich eine steuerpflichtige Tätigkeit anzunehmen, welche der Finanzierungsgruppe „dem Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 S. 1 AO nicht entsprechende Einnahmen“ zuzuordnen ist.²²

Ebenso führen Einnahmen aus der Überlassung eines Forschungsergebnisses zu steuerpflichtigen Einnahmen, wenn die überlassende Forschungseinrichtung an der das Forschungsergebnis nutzenden Körperschaft nach Maßgabe der Stimmrechte mehrheitlich beteiligt ist und diese, das Forschungsergebnis nutzende Körperschaft ihre Einnahmen zu einem nicht unerheblichen Teil auf Grund der Überlassung des Forschungsergebnisses erzielen kann. Dies ist vom BFH bereits dann bejaht worden, wenn die nutzende Einrichtung einen Umsatzanteil von 25

% auf Grund der Überlassung des Forschungsergebnisses erzielt.²³ Wird eine enge Verflechtung zwischen einer gemeinnützigen Forschungseinrichtung und einer Tochtergesellschaft, an der diese mehrheitlich beteiligt ist, durch eine anderweitige Nutzungsüberlassung begründet (z.B. von Grundstücken), wird auch eine Rechteüberlassung noch geringeren Umfangs in die Steuerpflicht einbezogen²⁴ und begründet dergestalt dem Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 S. 1 AO entgegenstehende Einnahmen.

4. Abgrenzung nicht steuerbegünstigter forschungsnaher Tätigkeiten

Zum steuerbegünstigten Zweckbetrieb „Auftragsforschung“ rechnen von vornherein – d.h. unabhängig von der Frage, ob das Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 S. 1 AO erfüllt oder nicht erfüllt ist – nicht Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

Die Abgrenzung der begünstigten originären Forschung und der nicht begünstigten Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse wirft Fragen auf.²⁵

Die Finanzverwaltung gibt zur Abgrenzung zwischen Forschungstätigkeiten und nicht begünstigten Tätigkeiten folgende Hinweise:²⁶

- (a) Die Anfertigung von Prototypen gehört ebenso wie die Nullserie noch zur Forschungstätigkeit.
- (b) Bei Routinemessungen, dem Routineeinsatz eines Ergebnisses und der Fertigung marktfähiger Produkte ist grundsätzlich anzunehmen, dass sich die Tätigkeit auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränkt. Dabei handelt es sich indes um eine Vermutung, die im Einzelfall von der Forschungseinrichtung widerlegt werden kann.
- (c) Bei der Anfertigung von Gutachten kommt es hinsichtlich der Zuordnung auf Thema und Inhalt an. Gutachten, in denen lediglich

gesicherte wissenschaftliche Erkenntnisse verwertet werden, gehören nicht zur Forschungstätigkeit.

Ergänzend wird vertreten, „massenhaft angewandte Materialprüfungen oder Blutalkoholuntersuchungen“ seien Dienstleistungen auf wissenschaftlicher Grundlage, aber keine steuerbegünstigte forschende Tätigkeit.²⁷

Von einer Tätigkeit ohne Forschungsbezug ist dann auszugehen, wenn diese nicht als eigenständige wissenschaftliche Leistung zu werten ist. Eine wissenschaftliche Leistung liegt dabei dann vor, wenn „grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Sinnzusammenhang gebracht werden“.²⁸ Bestimmend ist für eine wissenschaftliche Tätigkeit mithin die Erklärung bestimmter Sachverhalte.²⁹

Zu beurteilen ist die ausgeführte Leistung selbst, nicht aber ihre Auswirkung auf spätere Untersuchungen. Aus diesem Grunde ist die Durchführung von Analysen nicht mit dem Argument als begünstigte originäre wissenschaftliche Tätigkeit einzuordnen, dass die fortlaufend gewonnenen Daten in eine später durchzuführende grundlegende Untersuchung eingehen.³⁰

Zur Absicherung gegenüber der Finanzverwaltung ist empfehlenswert, den Forschungscharakter eines jeden Projekts durch den ausführenden Forscher in möglichst allgemeinverständlichen Worten dokumentieren zu lassen.

5. Rechtsfolgen bei Nichteinhaltung des Finanzierungserfordernisses gem. § 68 Nr. 9 S. 1 AO

Ist das Finanzierungserfordernis nach § 68 Nr. 9 S. 1 AO erfüllt – überwiegen infolgedessen die Einnahmen aus Zuwendungen von dritter Seite und der Vermögensverwaltung die Einnahmen aus der Auftragsforschung und steuerpflichtigen Tätigkeiten –, besteht die unwiderlegbare Vermutung, dass das Schwergewicht der Forschungseinrichtung im steuerbegünstigten Bereich liegt und die Gemeinnützigkeit infolgedessen gewahrt ist.³¹

Wird das Finanzierungserfordernis demgegenüber nicht eingehalten – übersteigen mithin die Einnahmen aus der Auftragsforschung und steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeiten (etwa aus der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse) die Zuwendungen an die gemeinnützige Forschungseinrichtung nebst ihren Einnahmen aus Vermögensverwaltung –, liegt mit der Auftragsforschung kein Zweckbetrieb i.S.d. § 68 Nr. 9 AO vor. Vollzieht sich die Auftragsforschung nicht im Rahmen eines Zweckbetriebs i.S.d. § 68 Nr. 9 AO, kann sie auch nicht nach der allgemeinen Zweckbetriebsbestimmung des § 65 AO steuerbegünstigt sein.³² Fraglich ist, ob dies zu einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit der Forschungseinrichtung insgesamt führen kann.

Der BFH hat entschieden,³³ die Gemeinnützigkeit einer Forschungseinrichtung könne nicht allein deswegen verneint werden, weil sich diese überwiegend durch Einnahmen aus der Auftragsforschung finanziere. Maßgeblich ist vielmehr, ob das Gepräge der Körperschaft durch Eigenforschung oder durch Auftragsforschung vorgegeben sei.

Zu Gunsten der gemeinnützigen Körperschaften sieht eine Verfügung der OFD Frankfurt³⁴ darüber hinaus vor, dass eine Körperschaft auch dann gemeinnützig sein kann, wenn sie zwar überwiegend Tätigkeiten im Rahmen der Auftragsforschung ausübt, aber zugleich überwiegend durch Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert wird, vgl. Fallgruppe 1 der vorzitierten OFD-Verfügung:

„Die Körperschaft betreibt – gemessen am Zeitaufwand – überwiegend Auftragsforschung. Sie finanziert sich jedoch überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung. – Nach § 68 Nr. 9 AO stellt die gesamte Forschung einschließlich der Auftragsforschung einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb dar. Obwohl die Auftragsforschung der Körperschaft das Gepräge gibt, ist diese auf Grund von § 68 Nr. 9 AO begünstigt und mithin nicht gemeinnützigkeitsschädlich.“

Die Finanzverwaltung hat unterdessen die sogenannte Geprägetheorie, wonach eine Körperschaft nur gemeinnützig sein kann, wenn ideelle Tätigkeiten oder Tätigkeiten in Zweckbetrieben in zeitlicher Hinsicht

schwergewichtig waren, insgesamt aufgegeben,³⁵ so dass eine Forschungseinrichtung auch dann gemeinnützig sein kann, wenn sie überwiegend Auftragsforschung betreibt. Mit dieser unterliegt sie indes der Besteuerung, wenn sie sich nicht in erster Linie aus Zuwendungen Dritter oder der Vermögensverwaltung finanziert.

II. Rahmenbedingungen und Möglichkeiten der rechtlichen Verselbständigung von Forschungs- und Transfertätigkeiten

1. Die rechtliche Verselbständigung von Forschungs- und Transfertätigkeiten als Gestaltungsweg

Zur Wahrung der Finanzierungsvoraussetzungen des § 68 Nr. 9 S. 1 AO und damit zur Sicherstellung der Einordnung der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung als gemeinnützige Körperschaft kann sich die Überlegung eröffnen, entweder einen Teil der Auftragsforschung oder andere wirtschaftliche Tätigkeiten auf eine (steuerpflichtige) Tochtergesellschaft auszugliedern.

Die mit der ausgegliederten Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Einnahmen sind dann im Rahmen der Finanzierungsprüfung des Trägers der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung nicht zu berücksichtigen, so dass auf diesem Wege die Steuerbegünstigung des Forschungsbereichs und damit die Gemeinnützigkeit der Träger-Körperschaft erhalten werden kann.

Die rechtliche Verselbständigung der Auftragsforschung durch Ausgliederung auf eine steuerpflichtige Tochtergesellschaft ist grundsätzlich kein Gestaltungsmissbrauch und damit steuerlich nicht zu beanstanden.³⁶

2. Denkbare Rechtsform für die Tochtergesellschaft

Bei den zur Wahrung der Gemeinnützigkeit der Forschungseinrichtungen auszugliedernden Tätigkeiten handelt es sich um solche wirtschaftlicher Art, so dass allein eine Ausgliederung auf eine für wirtschaftliche Tätigkeiten ausgerichtete Rechtsform in Betracht kommt. Aus diesem Grunde scheidet die Errichtung eines Vereins für die auszugliedernden

Tätigkeiten aus.

Neben weiteren denkbaren Rechtsformen, die hier nicht behandelt werden sollen (wie AG oder Ltd.), kommen als Rechtsform für die Tochtergesellschaft die GmbH oder die GmbH & Co. KG in Betracht.

Die *GmbH & Co. KG* als denkbare Rechtsform für die Tochtergesellschaft ist deswegen problematisch, weil die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer Personengesellschaft zwingend zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt.³⁷ Der Ergebnisanteil, welcher auf die beteiligte gemeinnützige Forschungseinrichtung nach ihrer Beteiligungsquote entfällt, gilt ihr zugeflossen. Damit kann erneut das Finanzierungserfordernis gem. § 68 Nr. 9 S. 1 AO nicht erfüllt sein.

Im Zentrum der folgenden Überlegungen soll deswegen die Ausgliederung etwaiger die Gemeinnützigkeit der Trägerkörperschaft gefährdender Tätigkeiten auf eine *GmbH* stehen.

Die rechtliche Verselbständigung wirtschaftlicher Aktivitäten kann grundsätzlich im Wege (a) der Ausgliederung zur Aufnahme gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der GmbH oder (b) der Veräußerung von Wirtschaftsgütern an eine GmbH erfolgen. Eine Veräußerung liegt auch vor, wenn sie gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten – also etwa im Wege der Kapitalerhöhung der aufnehmenden GmbH – vorgenommen wird.

- (a) Unter partieller Gesamtrechtsnachfolge können nach § 123 Abs. 3 UmwG Vermögensteile einer gemeinnützigen Körperschaft auf eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ausgegliedert werden. Übertragender Rechtsträger kann dabei nach § 124 Abs. 1 UmwG neben einem eingetragenen Verein oder einer Kapitalgesellschaft auch eine Stiftung sein. Rechnen die zu übertragenden Wirtschaftsgüter zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auf Seiten der Trägerkörperschaft, führt die Ausgliederung grundsätzlich zur steuerpflichtigen Realisation der stillen Reserven, weil sie sich entweder als Veräußerung oder als verdeckte Einlage (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG) vollzieht. Wird indes ein Betrieb oder Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung an

einer Kapitalgesellschaft übertragen, kann die aufnehmende Kapitalgesellschaft unter Wahrung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG beantragen, die Buchwerte fortzuführen.

Die Ausgliederung ist im Hinblick auf die mit ihr verbundene Gesamtrechtsnachfolge von Vorteil, weil Vertragsbeziehungen ohne Zustimmungserfordernis des Vertragspartners auf die Tochtergesellschaft übergehen. Sie erfordert jedoch die Einhaltung der umwandlungsrechtlichen Vorschriften, insbesondere die Fassung eines notariell zu beurkundenden Gesellschafter- oder Mitgliederbeschlusses, in dem der Ausgliederung mit einer Mehrheit von 3/4 der erschienenen Mitglieder zuzustimmen ist (§ 125 S. 1 i.V.m. § 13 UmwG), sowie – bei Ausgliederung zur Neugründung – die Aufstellung eines Spaltungsplans (§ 125 i.V.m. § 136 UmwG).³⁸

- (b) Optional ist die Einbringung von Vermögen im Wege der Einzelrechtsübertragung auf die Tochtergesellschaft gangbar. Die steuerliche Neutralität dieses Vorgangs ist – ebenso wie jene der Ausgliederung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – gewährleistet, wenn Gegenstand der Einbringung ein Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil oder die mehrheitsvermittelnde Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist und die Einbringung – zumindest teilweise – gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

3. Vermögensausstattung der Tochter-Kapitalgesellschaft

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist bei der beteiligten Forschungseinrichtung grundsätzlich dem nicht steuerbaren Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Der nicht steuerbare Bereich der Vermögensverwaltung wird jedoch überschritten, wenn die Forschungseinrichtung vermittels der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft unmittelbar am Marktgeschehen teilnimmt.³⁹ Dies bejaht der BFH für den Fall, dass der steuerbefreite Gesellschafter allein oder im Zusammenwirken mit anderen Gesellschaftern „tatsächlich entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft“ nimmt.⁴⁰ Von einer solchen tatsächlichen Einflussnahme ist auszugehen,

wenn ein Geschäftsführer der Tochter-GmbH leitender Mitarbeiter der beteiligten Forschungseinrichtung ist („Personalunion“)⁴¹ oder die Forschungseinrichtung durch andere Maßnahmen sicherstellt, dass sie voll und ganz das wirtschaftliche Geschehen bei der Tochtergesellschaft bestimmt.

Der Rahmen der Vermögensverwaltung wird demgegenüber nicht allein dadurch überschritten, dass die Forschungseinrichtung Mehrheitsbeteiligte der GmbH ist,⁴² die Geschäftsführung der GmbH durch Vertretung im Beirat überwacht⁴³ oder sie die ihr als Gesellschafterin zustehenden Rechte und Pflichten ausübt.⁴⁴ Auch die Stellung der Forschungseinrichtung als alleinige Gesellschafterin vermag an dieser Einordnung nichts zu ändern.⁴⁵ Sofern nicht tatsächlich Einfluss auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft genommen wird, rechnet die Beteiligung zur Vermögensverwaltung.

Stellt die beteiligte Forschungseinrichtung zwar nicht die Geschäftsführung, überlässt sie aber der Tochter-Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter zur Nutzung, welche für deren Geschäftstätigkeit wesentlich sind, ist die Beteiligung kraft der dann begründeten Betriebsaufspaltung ebenfalls dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen.⁴⁶ Dieser Fall kann beispielsweise eintreten, wenn eine Forschungseinrichtung eine GmbH zur Verwertung von Forschungsergebnissen gründet und dieser erzielte Forschungsergebnisse zur Nutzung überlässt. Das Recht zur Verwertung der Forschungsergebnisse ist dann als wesentliche Betriebsgrundlage einzuordnen, wenn es nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich ist und besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzt. Der BFH hat entschieden, dass auch die Überlassung eines immateriellen Wirtschaftsgutes die sachliche Verflechtung begründen kann, sofern die Fertigung (oder die weitere Lizenzvergabe) der Tochtergesellschaft erheblich darauf basiert.⁴⁷ Eine „erhebliche“ Grundlage der Produktion der Tochtergesellschaft in der Überlassung des immateriellen Wirtschaftsgutes wurde vom BFH etwa darin gesehen, dass der auf der Überlassung des immateriellen Wirtschaftsgutes beruhende Umsatz zwischen 61 % und 82 %⁴⁸ oder etwa 75 %⁴⁹ des Gesamtumsatzes betragen hat. In einem anderen Fall hatte der

BFH bereits einen Umsatzanteil von 25 % zur Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage für ausreichend gehalten.⁵⁰

Eine Sonderstellung nimmt indes die Beteiligung einer Forschungseinrichtung an einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft ein (z.B. an einer Weiterbildungsgesellschaft, Forschungsgesellschaft oder Mittelbeschaffungsgesellschaft), weil sie stets zur Vermögensverwaltung rechnet.⁵¹ Auch die Grundsätze der Betriebsaufspaltung sind nicht anzuwenden, wenn die Tochtergesellschaft gemeinnützig ist.⁵²

Probleme können sich im Hinblick auf die Finanzierung der Beteiligung an einer Tochtergesellschaft im Wege der Bargründung ergeben. Insoweit gilt das Folgende:

- (a) Handelt es sich bei der Tochter-GmbH ebenfalls um eine gemeinnützige Körperschaft, sollte nach ursprünglich h.A. der Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig sein. Die Anschaffung der Beteiligung an einer gemeinnützigen Körperschaft wurde als begünstigte zeitnahe Verwendung der Mittel i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO gewürdigt.⁵⁴ Dann jedoch vollzog die OFD Rheinland -bundeseinheitlich abgestimmt – eine diametrale Kehrtwende, indem ausgeführt wurde:⁵⁵

„Fraglich war, ob es gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig ist, dass eine gemeinnützige Einrichtung zeitnah zu verwendende Mittel zur Ausstattung einer neu zu gründenden gGmbH bzw. zur Anschaffung von Anteilen an einer gGmbH einsetzt.“

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ist die Auffassung zu vertreten, dass der Erwerb der Anteile an einer Kapitalgesellschaft unter Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstößt, die Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden. Auch lässt die Vorschrift des § 58 Nr. 2 AO die Anschaffung von Anteilen einer gGmbH nicht zu.“

Die Begründungslosigkeit dieser Verwaltungsauffassung erstaunt. Ist die Beteiligung an der gGmbH den Zwecken der gemeinnützigen Forschungseinrichtung dienlich, ist der Einsatz zeitnah zu

verwendender Mittel durch § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO gedeckt, der auch die Anschaffung von Anlagegütern zulässt.⁵⁶ Die Verfügung der OFD Rheinland indes ist bereits insoweit obsolet, als es um die Kapitalausstattung einer gemeinnützigen Tochter-GmbH geht. Dazu ist nämlich durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz⁵⁷ mit Wirkung ab dem 1.1.2014⁵⁸ in § 58 Nr. 3 AO kodifiziert worden, der Steuerbegünstigung stehe es nicht entgegen, wenn eine Körperschaft „ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwendet“. Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke müssen aber den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. Nicht gedeckt durch diese Norm ist der derivative Erwerb von Anteilen an einer gGmbH.

- (b) Ist die Tochter-Kapitalgesellschaft nicht gemeinnützig, stehen Mittel für ihre Gründungsausstattung nur in sehr eingeschränktem Maße zur Verfügung. Nach Jost⁵⁹ soll die Finanzierung einer Beteiligung, die der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist, nur aus Mitteln einer freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO, aus Vermögensumschichtungen im Bereich der Vermögensverwaltung⁶⁰ sowie durch Kreditaufnahme zulässig sein. Rechnet die Beteiligung gar zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, gesteht Jost nur eine Finanzierung durch Kreditaufnahme zu, wenn die Tilgung aus den Gewinnausschüttungen der jeweiligen GmbH erfolgen kann.

Diese Sichtweise ist jedoch zu restriktiv, da nach Auffassung der Finanzverwaltung Mittel einer freien Rücklage i.S. von § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO zur Errichtung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs eingesetzt werden können.⁶¹ Der BFH schränkt diese Sicht dahingehend ein, dass eine gemeinnützigkeitsrechtlich unschädliche Verwendung von Mitteln zur Errichtung eines steuerpflichtigen

wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur vorliegt, wenn in den folgenden drei Jahren Beträge in gleicher Höhe an den ideellen Bereich der Körperschaft zurückgeführt werden.⁶²

Damit stehen Mittel der freien Rücklage zur Vermögensausstattung einer steuerpflichtigen Tochter-Kapitalgesellschaft zur Verfügung, gleichgültig ob diese bei der beteiligten Forschungseinrichtung zur Vermögensverwaltung oder zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb rechnet. Der freien Rücklage können höchstens 1/3 des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel zugeführt werden. Ab dem 1.1.2014 kann eine unterbliebene Zuführung zur freien Rücklage in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden, soweit der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage ursprünglich nicht ausgeschöpft wurde.⁶³

4. Gründung einer Tochter-Kapitalgesellschaft gemeinsam mit Dritten

Ist eine gemeinnützige Forschungseinrichtung nicht Alleingesellschafterin einer GmbH, sondern beteiligt sie sich an einer bereits bestehenden GmbH, deren Anteilseigner im Übrigen dritte – gemeinnützige oder aber auch nicht gemeinnützige – Personen sind, oder gründet sie zusammen mit – gemeinnützigen oder nicht gemeinnützigen – Dritten eine GmbH, gilt insoweit eine Besonderheit, als es durch die Beteiligung nicht zu einem Mittelentzug zugunsten der Dritten kommen darf.⁶⁴

Diese Problematik stellt sich auch dann, wenn eine gemeinnützige Forschungseinrichtung einer GmbH, an der Dritte beteiligt sind, zur Erlangung von Gesellschaftsrechten eine Sacheinlage leistet. In diesem Fall muss sichergestellt werden, dass der gemeine Wert der Anteile, welche die einbringende oder ausgliedernde Forschungseinrichtung für die Sacheinlage erlangt, dem Verkehrswert des eingebrachten oder ausgegliederten Vermögens entspricht.

Wird demgegenüber mit Dritten eine GmbH im Wege der Bargründung errichtet, treten gegenüber dem Fall, dass die jeweilige Forschungseinrichtung Alleingesellschafter wird, keine Besonderheiten auf. Es stellt sich lediglich erneut die Problematik, welche Mittel für die

Bargründung auf Seiten der gemeinnützigen Forschungseinrichtung herangezogen werden dürfen.

Im Übrigen ist das Mittelverwendungsgebot i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO zu beachten. Danach darf die gemeinnützige Körperschaft keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. Dies besagt, dass die gemeinnützige Forschungseinrichtung für Leistungen an die TochterKapitalgesellschaft ein fremdübliches Entgelt verlangen muss (kostendeckend zuzüglich Gewinnaufschlag). Umgekehrt darf eine gemeinnützige Forschungseinrichtung für Leistungen der Tochter-Kapitalgesellschaft nicht ein Entgelt entrichten, welches höher ist als ein fremdüblicher Betrag.

B. Die Besteuerung öffentlich-rechtlicher Forschungseinrichtungen und ihrer Kooperationen

I. Bestimmung der Aufgriffseinheiten für Betriebe gewerblicher Art

Hinsichtlich der Besteuerung einer öffentlich-rechtlichen Forschungseinrichtung -zuvörderst sind hier staatliche Hochschulen zu nennen – sind auf einer ersten Stufe hoheitliche und wirtschaftliche Tätigkeiten zu differenzieren. Grundsätzlich steuerlich nicht relevant sind Einnahmen, die dem Hoheitsbetrieb der öffentlich-rechtlichen Forschungseinrichtung zuzurechnen sind.⁶⁵ Der Hoheitsbetrieb der Hochschule wird durch die – öffentlich finanzierte – Forschungs- und Lehrtätigkeit bestimmt.⁶⁶

Die Abgrenzung hoheitlicher Tätigkeiten von solchen, die als wirtschaftliche Tätigkeiten zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen steuerlich relevant sind, ist nach dem Kriterium durchzuführen, dass sich hoheitliche Tätigkeiten nach Maßgabe einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung, wirtschaftliche Tätigkeiten demgegenüber auf privatrechtlicher Grundlage vollziehen. So heißt es in Abschn. 10.2 Abs. 9 S. 5 UStAE lapidar: „Bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor.“ Der Leistungsaustausch ist dadurch gekennzeichnet, dass eine Leistung um den Erhalt einer Gegenleistung (in

Bar- oder Sachmitteln) willen erbracht wird. – Dieses Leistungsaustauschverhältnis kennzeichnet die wirtschaftliche Tätigkeit.

Anzumerken ist, dass die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung auch Tätigkeiten, die sich auf öffentlich-rechtlicher Grundlage vollziehen und damit dem Hoheitsbetrieb zuzuordnen sind, dann als steuerlich relevant einstuft, wenn sie in einem Wettbewerbsverhältnis zu privatwirtschaftlichen Marktteilnehmern erbracht werden.⁶⁷ Die Finanzverwaltung hat eine Arbeitsgruppe eingesetzt, welche sich mit den Konsequenzen dieser Rechtsprechung beschäftigt.⁶⁸ Bei Übernahme der Urteilsgrundsätze ist mit einer Übergangsfrist zu rechnen, die dem Vernehmen nach fünf Jahre ab Veröffentlichung der einschlägigen BFH-Rechtsprechung im Bundessteuerblatt Teil II betragen soll. Darüber hinaus sieht der Koalitionsvertrag zur 18. Legislaturperiode v. 27.11./14.12.2013 vor, dass kommunale Beistandsleistungen weiterhin nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden.⁶⁹ Eine solche Regelung müsste sich auf alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts erstrecken.

Indes ist nicht jede wirtschaftliche Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Forschungseinrichtung steuerrechtlich potentiell relevant. Zur steuerlichen Erfassung kommt es nur dann, falls sich die jeweilige mit der Erzielung von Einnahmen verknüpfte Tätigkeit wirtschaftlich aus der Gesamttätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts heraushebt.

Dies ist dann zu bejahen, wenn durch eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig ein umsatzsteuerbarer Umsatz von mehr als 30.678 Euro jährlich erzielt wird, und die Tätigkeit mit eigenen Organisationsansätzen verknüpft ist.⁷⁰ Organisationsansätze können sich aus einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben.⁷¹ Dabei ist beachtlich, dass zur Beurteilung, ob durch eine wirtschaftliche Tätigkeit ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird, verschiedene Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts getrennt für sich zu beurteilen sind.⁷²

Sind Organisationsansätze nicht erkennbar („bloße Miterledigung“), wird ein Betrieb gewerblicher Art dann begründet, wenn sich der umsatzsteuerbare Umsatz in einem Jahr (Nachhaltigkeit ist insoweit nicht

Voraussetzung) auf mehr als 130.000 Euro beläuft.⁷³ In der Praxis spielt diese höhere Aufgriffsgrenze regelmäßig nur eine untergeordnete Rolle, weil bereits in eigenen vertraglichen Regelungen, die regelmäßig mit der Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden sind, ein Merkmal gesehen wird, welches als Organisationsansatz gilt und damit zur Begründung des Betriebs gewerblicher Art bei einem nachhaltigen Überschreiten der Jahresumsatzgrenze von 30.678 Euro führt.

Die juristische Person des öffentlichen Rechts – nicht aber die Finanzverwaltung – kann sich auch bei geringeren Umsätzen als 30.679 Euro jährlich darauf berufen, dass mit der wirtschaftlichen Tätigkeit ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird, sofern sie dafür besondere Gründe (z.B. ein unmittelbares Wettbewerbsverhältnis zu privatwirtschaftlichen Marktteilnehmern) vorträgt.⁷⁴ Dies kann vorteilhaft sein, etwa um sich den Vorsteuerabzug aus Vorleistungen anderer Unternehmer zu erschließen.

Hinzuweisen ist darauf, dass Streitfragen zur Anwendung der Umsatzgrenze nicht justitiabel sind, weil der BFH in ständiger Rechtsprechung die Heranziehung von Umsatzgrenzen für das Kriterium des wirtschaftlichen Heraushebens als ungeachtet einstuft.⁷⁵ Dies hat der BFH wie folgt bekräftigt:

„Soweit § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG weiter voraussetzt, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts aus ihrer Gesamtbetätigung herausheben muss, hat der Senat die Maßgeblichkeit absoluter Gewinn- oder Umsatzgrenzen, wie sie in Abschn. 6 der Körperschaftsteuer-Richtlinie vorgesehen sind, ausdrücklich verneint, da diese Grenzen weder mit dem Erfordernis der Gleichmäßigkeit der Besteuerung noch mit dem notwendigen Ausschluss von Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu privaten Unternehmen vereinbar sind.“

In einer weiteren Entscheidung⁷⁷ negiert er erneut die Maßgeblichkeit von Umsatzgrenzen für die Bestimmung, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, und hebt darüber hinaus hervor, eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die einen oder mehrere Betriebe gewerblicher Art unterhält, habe nur ein Unternehmen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG kommt

nicht bezogen auf eine einzige wirtschaftliche Tätigkeit der Körperschaft des öffentlichen Rechts – sondern nur unter Einschluss weiterer, nicht streitbehafteter Tätigkeiten – in Betracht.

Zu Hochschulen vertritt die Finanzverwaltung im Lande Nordrhein-Westfalen⁷⁸ die Auffassung, als Folge der dezentralen Organisation der Hochschulen bilde jeder Fachbereich mit seiner Auftragsforschung einen Betrieb gewerblicher Art, sofern dessen Einnahmen aus der Auftragsforschung nachhaltig die Umsatzgrenze von 30.678 Euro übersteigen. Wurden Institute eingerichtet, soll die Umsatzgrenze auf die Einnahmen aus der Auftragsforschung des jeweiligen Instituts anzuwenden sein.

Ein Zwang, bei Begründung wissenschaftlicher Einrichtungen nach § 29 HG NRW oder von Instituten dieselben als Aufgriffseinheit für den Betrieb gewerblicher Art wählen zu müssen, entspräche aber nicht dem gesetzlichen Wahlrecht des § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 KStG. Danach ist eine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art zulässig, wenn die Betriebe gleichartig sind. Die Gleichartigkeit darf nicht zu eng gefasst werden, weil R 6 Abs. 3 S. 1 KStR 2004 vorgibt, wirtschaftliche Tätigkeiten verschiedener Art seien getrennt daraufhin zu prüfen, ob sie einen Betrieb gewerblicher Art begründeten. Zumindest innerhalb eines Fachbereichs – wenn nicht gar innerhalb der gesamten Hochschule – sind Forschungstätigkeiten einander so ähnlich, dass das Wahlrecht zur Zusammenfassung auf Fachbereichsebene für die Hochschule besteht.

Eine größere Aufgriffseinheit (Fachbereich statt Institut) kann mit folgenden Vorteilen verbunden sein:

- (a) Die Ergebnisermittlung ist praktikabler, insbesondere wenn sie aus dem Rechnungswesen der Hochschule hergeleitet werden soll. Anlagegüter sind nur dem größeren Betrieb gewerblicher Art, nicht aber den Einzelinstituten zuzuordnen.
- (b) Etwaige verlustbehaftete Tätigkeiten gehen in der Ergebnisermittlung für den GesamtBetrieb gewerblicher Art auf.
- (c) Ein Transfer von Geld- oder Sachmitteln innerhalb des (steuerpflichtigen) Betriebs gewerblicher Art löst keine Kapitalertragsteuer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b i.V.m. § 43

Abs. 1 Nr. 7c, § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG aus.

II. Auftragsforschung und Anwendung gesicherter Erkenntnisse

1. Auftragsforschung

Einnahmen der Auftragsforschung sind umsatzsteuerrechtlich relevant, wenn sie im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art erzielt werden und der Leistungsort im Inland liegt. Der Leistungsort liegt auf Grund einer gesetzlichen Fiktion (§ 3a Abs. 2 UStG) nicht im Inland, wenn der Leistungsempfänger im Ausland ansässig ist. Ist er in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässig, ist in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass er als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (in seinem Ansässigkeitsstaat) schuldet (sogenanntes Reverse-Charge-Verfahren). Liegt der Leistungsort demgegenüber im Inland, unterliegen Einnahmen aus der Auftragsforschung der Umsatzsteuer zum nicht ermäßigten Satz von 19 %.

Gewinne aus der Auftragsforschung sind aber steuerlich nicht bedeutsam. Ursächlich dafür ist die körperschaftsteuerrechtliche Befreiungsvorschrift in § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG, welche den folgenden Wortlaut hat:⁷⁹

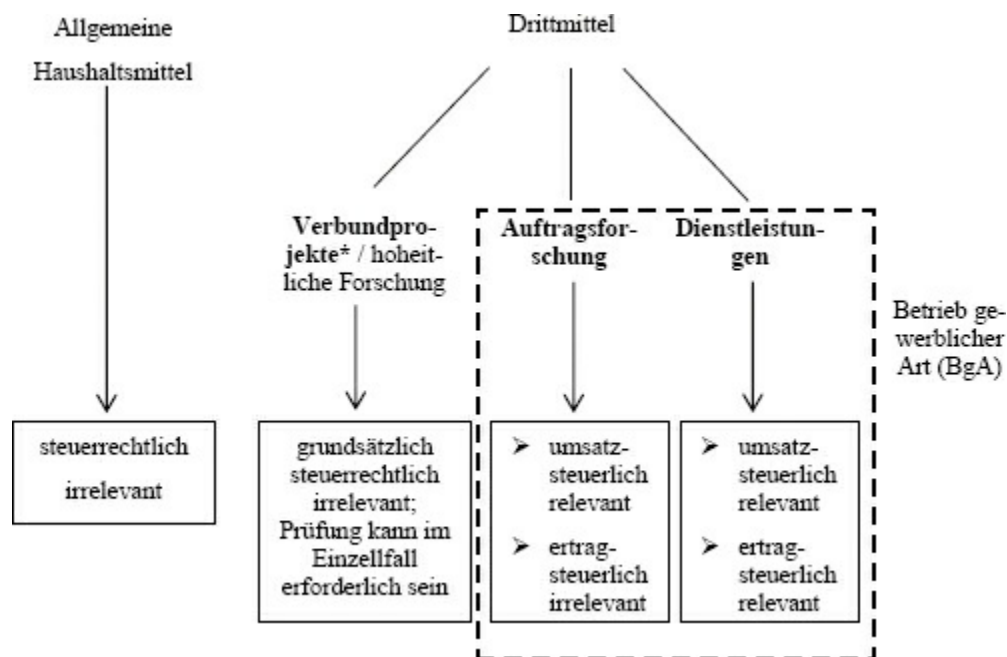
„Von der Körperschaftsteuer sind befreit ... die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen; ist die Tätigkeit auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug gerichtet, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.“

2. Anwendung gesicherter Erkenntnisse

Auch Einnahmen aus der Anwendung gesicherter Erkenntnisse sind umsatzsteuerbar, wenn der Leistungsort im Inland liegt. Zur Bestimmung des Leistungsortes sowie zur Hinweispflicht in Rechnungen an Leistungsempfänger in einem anderen EU-Mitgliedstaat gilt das oben zur Auftragsforschung Gesagte. Liegt der Leistungsort im Inland, sind die Einnahmen umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig; es ist der nicht ermäßigte Umsatzsteuersatz von 19 % in Rechnung zu stellen.

Im Gegensatz zur Auftragsforschung unterliegen Überschüsse aus Dienstleistungen aber der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Im Hinblick darauf sind Gewinnermittlungen für den Dienstleistungsbereich aufzustellen.

Das Dargestellte sei in folgender Abbildung zusammengefasst:



* Vgl. dazu ausführlich unten Abschn. B. III. 2.

3. Abgrenzung der Auftragsforschung von Dienstleistungen

Im Hinblick darauf, dass etwaige Gewinne aus der Auftragsforschung von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit sind, für Gewinne aus Dienstleistungen aber Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu entrichten ist, sowie wegen des Umstandes, dass ein Mitteltransfer aus originären Forschungstätigkeiten – anders als ein Transfer von Mitteln, die aus der Anwendung gesicherter Erkenntnisse stammen – keine Kapitalertragsteuer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 1 EStG auslöst, ist die Abgrenzung der Auftragsforschung von der Dienstleistung von eminenter Bedeutung. Zu empfehlen ist insofern, durch den jeweiligen Projektleitenden in möglichst allgemein verständlichen Worten den Inhalt und den Charakter des Projektes umschreiben zu lassen. Für den Prüfenden muss sich auf Grund der Lektüre das Ergebnis herausbilden können, ob eine Tätigkeit der

Auftragsforschung zuzurechnen oder aber als bloße Dienstleistung einzuordnen ist.

Dienstleistungen werden im Grundsatz dadurch von Tätigkeiten der Auftragsforschung geschieden, dass sie sich als Anwendung gesicherten Erkenntnisstandes darstellen. Eine Tätigkeit ist dann der Auftragsforschung zuzurechnen, wenn es sich um eine Maßnahme der Erweiterung des wissenschaftlichen Erkenntnisstandes handelt, welche von der Anwendung bestehender wissenschaftlicher Erkenntnisse abzugrenzen ist.

Die folgende tabellarische Übersicht enthält Maßgaben aus Anweisungen der Finanzverwaltung (sowie aus einer Gesetzesbegründung) zur Differenzierung zwischen Tätigkeiten der Auftragsforschung und der Dienstleistung:

Auftragsforschung	Dienstleistung
<i>Grundsatz:</i> Forschung ist Erweiterung des wissenschaftlichen Erkenntnisstandes; nach der Umschreibung des Bundesverfassungsgerichts: ⁸⁰ „Forschung ist der nach Inhalt und Form ernsthafte und planmäßige Versuch zur Ermittlung der Wahrheit, d.h. eine geistige Tätigkeit mit dem Ziel, in <i>methodischer, systematischer und nachprüfbarer</i> Weise neue Erkenntnisse zu gewinnen.“	<i>Grundsatz:</i> Anwendung gesicherten Erkenntnisstandes
- Prototyp, Nullserie ⁸¹	- Routinemessung, Routineeinsatz eines Ergebnisses, Fertigung marktfähiger Produkte ⁸²
- Zulassungsprüfung für ein Medikament i.S. von § 22 Abs. 2 Nr. 3 AMG ⁸³	- Materialprüfung, Blutalkoholuntersuchung ⁸⁴
	- Gutachten, in denen lediglich gesicherte wissenschaftliche Erkenntnisse verwendet werden ⁸⁵
	- Tätigkeit für Auftraggeber erschöpft sich in der Anwendung gesicherter

	Erkenntnisse; die gewonnenen Daten werden aber im Rahmen der Lehre oder weiterer Forschungsprojekte verwendet (zu beurteilen ist stets die Tätigkeit für den Auftraggeber selbst)
	- Anwendungsbeobachtungen bei Pharmaprodukten ⁸⁶
	- Patentstellen, die Patenterlangung durch Forscher unterstützen ⁸⁷

4. Höhe der Steuern

Sowohl Einnahmen der Auftragsforschung wie auch Einnahmen aus Dienstleistungen unterliegen bei Leistungsort im Inland der nicht ermäßigten Umsatzsteuer von 19 %. Die Umsatzsteuer knüpft an Einnahmen (in Bar- oder Sachmitteln) an. Die Absicht, Überschüsse zu erzielen, ist insoweit nicht erforderlich.

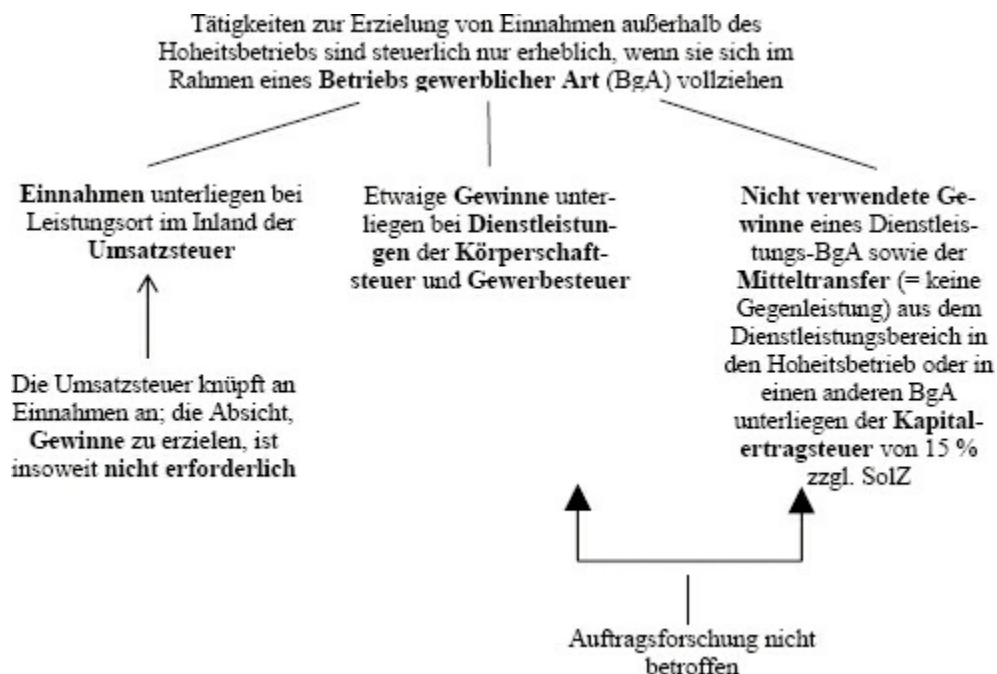
Etwaige Gewinne unterliegen bei Dienstleistungen der Körperschaftsteuer, auf die der Solidaritätszuschlag erhoben wird, sowie der Gewerbesteuer. Die Körperschaftsteuer beträgt 15 % des Gewinns (hinzu tritt der Solidaritätszuschlag von 5,5 % auf die Körperschaftsteuer, so dass sich insoweit eine Gesamtbelastung von 15,825 % ergibt), die Gewerbesteuer macht beispielsweise bei einem Hebesatz von 445 % eine Belastung von 15,575 % aus. Damit sind von einem erzielten Gewinn im Dienstleistungsbereich Steuern in Höhe von zusammenfassend 31,4 % abzuführen.

Der Mitteltransfer aus dem Dienstleistungsbereich in den Hoheitsbetrieb oder in einen anderen Betrieb gewerblicher Art unterliegt nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7c, § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG der Kapitalertragsteuer von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag (insgesamt mithin 15,825 %), wenn der Gewinn des Betriebs gewerblicher Art durch Bilanzierung ermittelt wird oder aber – bei Einnahmenüberschuss-rechnung – die Einnahmen mehr als 350.000 Euro im Kalenderjahr betragen oder sich der Gewinn auf mehr als 30.000 Euro im Wirtschaftsjahr beläuft. Es handelt sich insoweit um eine

definitive steuerliche Belastung, welche nicht auf eine andere Steuer anrechenbar ist. Kein Mitteltransfer, der Kapitalertragsteuer auslöst, ist gegeben, wenn einer Zahlung aus dem Dienstleistungsbereich eine Leistung der Trägerkörperschaft gegenübersteht (z.B. Abrechnung von Gemeinkosten durch die Hochschulverwaltung).

Ebenso wie ein Mitteltransfer (ohne Gegenleistung) aus dem Dienstleistungsbereich unterliegt ein nicht verwendeter Überschuss aus einer Dienstleistungstätigkeit der Kapitalertragsteuer von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag (insgesamt mithin 15,825 %). Dieser Kapitalertragsteuer auf den Gewinn kann jedoch entgegen gesteuert werden, indem er einer sogenannten Rücklage zugeführt wird. Die Finanzverwaltung erkennt die Rücklagenbildung an, soweit die Mittel für bestimmte Vorhaben – z.B. Anschaffung von Anlagevermögen – angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Kein anzuerkennender Zweck ist dagegen die darlehensweise Überlassung liquider Mittel des Betriebs gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft.⁸⁸

In zusammenfassender Darstellung ergibt sich das folgende Bild:



III. Kooperation mit anderen Hochschulen

1. Rechtsgrundlage privatrechtlicher Kooperationsvertrag

Die Finanzverwaltung vertritt ebenso wie die Rechtsprechung⁸⁹ grundsätzlich die Linie, dass ein Leistungsaustausch zugrunde liege, wenn Mittel auf Grund eines gegenseitigen Vertrages gewährt werden. Dies ergibt sich bereits aus Abschn. 10.2 Abs. 9 S. 5 UStAE, in den der Kernsatz des BFH-Urt. V R 38/06 v. 18.12.2008 übernommen wurde: „Denn bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor“.

Des Weiteren heißt es in der Verfügung der OFD Rheinland v. 28.9.2009:⁹⁰

„Erbringt die Hochschule ... auf der Grundlage eines gegenseitigen Vertrages mit einem Dritten Auftrags- oder Ressortforschungsleistungen und erhält der Dritte die Forschungsergebnisse als Gegenleistung, sind die Einnahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit der Hochschule zuzurechnen. Erhält die Hochschule die Zahlung für die Auftrags- oder Ressortforschung hingegen auf Grund eines Zuwendungsbescheides, liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit nur unter den im BMF-Schreiben v. 15.8.2006 – IV A 5 – S 7200 – 59/06, BStBl. 2006 I, 502, genannten Voraussetzungen vor.“

Die vorzitierten Voraussetzungen im BMF-Schreiben v. 15.8.2006 entsprechen jenen in Abschn. 10.2 Abs. 10 S. 5 UStAE. Danach ist auch bei einem Zuschuss von einem Leistungsaustausch auszugehen, wenn folgende Vereinbarungen getroffen wurden:

- Vorbehalt von Verwertungsrechten für den Zuwendungsgeber;
- Zustimmungsvorbehalt des Zuwendungsgebers für die Veröffentlichung der Ergebnisse;
- fachliche Detailsteuerung durch den Zuwendungsgeber.

Die Vorbehalte sprechen aber nicht für einen Leistungsaustausch, wenn sie lediglich dazu dienen, die Tätigkeit zu optimieren und die Ergebnisse für die Allgemeinheit zu sichern.

2. Rechtsgrundlage Zuwendungsbescheid mit Kooperationsauflage

Eine Hochschule kann im Unterauftragsverhältnis auf Grund der Vorgaben eines Zuwendungsbescheides eingebunden sein. Fraglich ist, ob die privatrechtliche Natur dieses Vertragsverhältnisses seine steuerliche Einordnung vorgibt, oder aber die Tätigkeit auf Grund des zugrunde liegenden Zuwendungsbescheides hoheitlich ist.

In der jüngeren Praxis der steuerlichen Außenprüfung erweist sich, dass die Finanzverwaltung trotz eines abgeschlossenen Kooperationsvertrages dann von einem nicht steuerbaren Zuschuss des Erstempfängers der Zuwendung an den Kooperationspartner ausgeht, wenn dieser bereits im Zuwendungsbescheid als an der durchzuführenden Kooperation Beteiligter bestimmt ist.

So heißt es in einem nach Vorgabe der OFD Rheinland am 19.3.2010 ergangenen Schreiben eines nordrhein-westfälischen Finanzamtes zur Einbindung einer Hochschule in eine öffentlich geförderte Kooperation:

„Die Weiterleitung von Teilen des Zuschusses des BMBF unter gleichzeitiger Konkretisierung und Vereinbarung der in diesem Zusammenhang vom ... zu übernehmenden Teile an dem Forschungsprojekt begründet keinen steuerbaren Leistungsaustausch zwischen den beteiligten Universitäten. Das ... erhält den Anteil unter den gleichen Bedingungen und Auflagen, unter denen der BMBF die Gesamtzuwendung der Uni ... zuweist (Kompetenznetz ...). Der Zuschuss des BMBF ist nach den Kriterien des Abschnitts 150 Abs. 8 UStR in Verbindung mit dem BMF-Schreiben vom 15.8.2006 – IV A 5 – S 7200 – 59/06 (BStBl I 2006, S. 502) als echter nicht steuerbarer Zuschuss zu betrachten. Das ... hat die weitergeleiteten Mittel nicht für die Erbringung einer Leistung im Leistungsaustausch mit der Uni... und auch nicht mit dem BMBF erhalten.

Bezüglich der Fallpauschalen im Verbundprojekt Kompetenznetz ... gilt unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen die gleiche Beurteilung.“

3. Begründung von Außen- oder Innengesellschaften

Schließt sich eine staatliche Hochschule mit anderen staatlichen Hochschulen zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks zusammen, wird

bei gemeinschaftlichem Auftreten nach außen eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) begründet. Eine GbR ist als Personengesellschaft grundsätzlich Subjekt der Einkünfteerzielung und Einkünfteermittlung, so dass für die GbR eine gesonderte Gewinnermittlung vorzunehmen ist, deren Ergebnis steuerlich einheitlich und gesondert festgestellt sowie auf die einzelnen Gesellschafter verteilt wird.

Fraglich ist zunächst, ob mit der Beteiligung einer staatlichen Hochschule an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts auf Seiten der Hochschule ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird. Dies wiederum ist davon abhängig, welche Art von Zielsetzung im Rahmen der GbR verfolgt wird:

- Schließen sich die Hochschulen zur Verfolgung eines Zwecks zusammen, der inhaltlich ihrer hoheitlichen Tätigkeit zuzuordnen ist (z.B. Forschung und Lehre außerhalb der Auftragsforschung oder Betreiben eines gemeinsamen Informationsdienstes), übt die GbR selbst keine hoheitliche Tätigkeit aus. Der BFH hatte nämlich herausgestellt,⁹¹ dass die Ausübung öffentlicher Gewalt nicht durch eine GbR erfolgen könne.
- Obzwar also die GbR selbst nicht hoheitliche Aufgaben erfüllen kann, führt die Beteiligung der staatlichen Hochschule an der GbR nicht zwingend zur Begründung eines Betriebes gewerblicher Art auf Seiten der Hochschule. So heißt es in einer Verfügung der OFD Frankfurt/M.:⁹²

„Der Zusammenschluss der juristischen Person des öffentlichen Rechts z.B. mit einer Kapitalgesellschaft in einer Mitunternehmerschaft führt insoweit zum Wegfall der, Hoheitlichkeit‘ bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts.

Eine andere Beurteilung kann sich jedoch ergeben, wenn sich zwei juristische Personen des öffentlichen Rechts z.B. zu einer GbR zusammenschließen.“

Schließen sich Körperschaften des öffentlichen Rechts somit in Verfolgung eines dem Inhalt nach hoheitlichen Zwecks zusammen und treten sie gemeinsam nach außen auf, rechnet der auf die einzelne Hochschule entfallende Ergebnisanteil demzufolge nicht

zu einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art.

- Schließen sich die Hochschulen demgegenüber – etwa im Rahmen der Auftragsforschung – zur Verfolgung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Zwecks zusammen und treten sie nach außen auf, begründen sie jeweils mit der Beteiligung an der GbR einen Betrieb gewerblicher Art. Der auf die jeweilige Hochschule entfallende Ergebnisanteil ist dann grundsätzlich ertragsteuerpflichtig. Handelt es sich um Tätigkeiten der echten Auftragsforschung ohne Anwendung gesicherter Erkenntnisse, ist fraglich, ob die Körperschaftsteuerbefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und die Freistellung von der Gewerbesteuer gem. § 3 Nr. 30 GewStG Anwendung finden, weil diese dem gesetzlichen Wortlaut nach auf die Auftragsforschung „öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen“ beschränkt sind. Eine GbR als privatrechtliche Gesellschaftsform ist selbst nicht als öffentlich-rechtliche Wissenschafts- oder Forschungseinrichtung anzusehen.⁹³ Eine andere Beurteilung ergibt sich aber dann, wenn auf die Gesellschafter der GbR durchgegriffen wird, und es sich bei diesen ausschließlich um staatliche Hochschulen handelt. Es ist fraglich, ob die Finanzverwaltung dem Ansatz folgt, die Ergebnisse der GbR seien ertragsteuerrechtlich irrelevant, weil Beteiligte nur staatliche Hochschulen seien. Nach einer Verfügung der OFD Magdeburg setzt die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG voraus, dass die Auftragsforschung einen Betrieb gewerblicher Art begründet.⁹⁴ Damit sind nur Körperschaften des öffentlichen Rechts nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG begünstigt.

Unabhängig davon, ob die Beteiligung an der GbR als Betrieb gewerblicher Art einzustufen ist oder nicht, können sich zudem Probleme in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ergeben. Da die GbR nämlich – wie vorstehend ausgeführt – nicht selbst als Hoheitsbetrieb angesehen werden kann, gilt sie insgesamt als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechtes. Sämtliche Einnahmen der GbR mit Ausnahme echter Zuschüsse im Sinne von Abschn. 10.2 Abs. 8 bis 10 UStAE sind dann umsatzsteuerbar und etwaig auch umsatzsteuerpflichtig.

Beispiel:

Eine staatliche Hochschule gründet gemeinsam mit anderen staatlichen Hochschulen einen Informationsdienst, auf den sämtliche Hochschulen Deutschlands, aber auch hochschulexterne Institutionen zugreifen können. Die Einrichtung des Informationsdienstes wird mit einem Zuschuss des BMBF gefördert. Im Übrigen werden Nutzungsentgelte vereinnahmt. Mit Ausnahme des vom BMBF gewährten echten Zuschusses unterliegen in diesem Falle sowohl die Nutzungsentgelte von hochschulexternen Institutionen als auch von anderen Hochschulen der Umsatzbesteuerung.

4. Beistandsleistungen

Diese umsatzsteuerrechtliche Problematik kann nach noch geltender Verwaltungssicht vermieden werden, wenn nur eine Hochschule nach außen auftritt und an kooperierende Hochschulen Beistandsleistungen erbringt (wie im vorstehenden Beispiel etwa die Nutzung des Informationsdienstes). Erbringt eine juristische Person des öffentlichen Rechts einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eine Leistung, welche diese im Rahmen ihres Hoheitsbetriebs verwendet, liegt mit dieser Beistandsleistung nach bisheriger Verwaltungsauffassung nämlich eine nicht umsatzsteuerbare hoheitliche Tätigkeit vor.⁹⁵ Dies soll sogar dann gelten, wenn sich die Beistandsleistung auf Teilaufgaben oder Hilfsgeschäfte bezieht, die für sich gesehen keinen hoheitlichen Charakter haben.⁹⁶ Beispielhaft wird in der vorzitierten Verfügung der OFD Rostock der Fall genannt, dass ein Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung, der für die angeschlossenen Kommunen diejenigen Aufgaben der Datenverarbeitung erledigt, die dort im hoheitlichen Bereich anfallen, als Hoheitsbetrieb zu behandeln sei (obschon insoweit eine Tätigkeit im Wettbewerbsverhältnis entfaltet wird).

Der BFH hat entschieden,⁹⁷ Beistandsleistungen, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden, könnten nicht von der Umsatzbesteuerung ausgenommen werden, wenn sie im Wettbewerb zu Leistungen Privater ausgeführt werden. Danach ist im Streitfall die entgeltliche Überlassung von Räumlichkeiten in einer Sport- und Freizeithalle durch eine Gemeinde an eine andere Gemeinde für deren Schulunterricht ebenso umsatzsteuerbar wie eine Leistungserbringung an private Rechtsträger.

Es bleibt nunmehr abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf die neuerliche Entscheidung des BFH reagieren wird. Solange diese nicht im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht ist, ist sie für die Finanzverwaltung nicht bindend. In einer Verfügung der OFD Niedersachsen⁹⁸ wird darauf verwiesen, nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH komme der bisherigen Besteuerungspraxis zur Vermögensverwaltung, zur Beistandsleistung und zur Anwendung der 30.678 Euro-Grenze in R 6 Abs. 5 KStR 2004 bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts keine Bedeutung zu. Die entsprechenden BFH-Urteile werden aber, so heißt es weiter, zurzeit nicht amtlich veröffentlicht.⁹⁹ Eine Arbeitsgruppe prüfe, welche Notwendigkeiten und Möglichkeiten bestehen, die Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung der Rechtsprechung an die Vorgaben des Unionsrechts anzupassen.

Beruft sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts vor Veröffentlichung auf die BFH-Urteile, wird dies nicht beanstandet. Das Berufungsrecht kann die juristische Person des öffentlichen Rechts jedoch nur für ihr gesamtes Unternehmen einheitlich ausüben und nicht auf bestimmte Unternehmensteile oder Umsätze beschränken. – Es ergeben sich mithin bei der Ausübung des Berufungsrechtes nicht nur Auswirkungen auf die Beurteilung vermögensverwaltender Tätigkeiten, sondern ebenso auf solche im Hoheitsbetrieb. Wird eine hoheitliche Tätigkeit im Wettbewerbsverhältnis erbracht, unterläge sie bei Berufung der Hochschule auf die BFH-Rechtsprechung der Umsatzsteuer.

Nach den Ergebnissen der Sitzung der Abteilungsleiter (Steuer) der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder v. 17.9. bis 19.9.2012 wird empfohlen, die einschlägigen BFH-Urteile (V R 70/05, V R 30/06, XI R 17/08, V R 10/09, XI R 65/07, V R 23/10, V R 41/10 und V R 1/11) im Bundessteuerblatt Teil II zu veröffentlichen und damit als über die entschiedenen Einzelfälle hinausgehend für anwendbar zu erklären. Diese Urteilsveröffentlichung soll mit einer optionalen Übergangslösung (Nichtbeanstandungsregelung) von fünf Jahren flankiert werden. Zudem werden die Umsatzsteuer-Referatsleiter um die Erarbeitung von Freigruppen gebeten, die auf dem Verwaltungswege (BMF-Schreiben), durch nationale Nutzung europarechtlicher Spielräume sowie durch

Mitarbeit an einer angekündigten EU-Richtlinie Lösungsmöglichkeiten aufzeigen. Letztlich wird es für notwendig erachtet, das UStG durch gesetzgeberisches Handeln den unionsrechtlichen Vorgaben anzupassen.

C. Zusammenfassung

Für die Besteuerung einer privaten Forschungseinrichtung ist prägend, ob sie als gemeinnützige Körperschaft oder gemeinnützige Vermögensmasse (Stiftung) errichtet ist. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung ist ein gemeinnütziger Zweck. Auch die entgeltliche Forschung im Auftrage Dritter – Auftragsforschung – kann im Rahmen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs durchgeführt werden, wenn sich die gemeinnützige Körperschaft überwiegend durch Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter sowie aus der Vermögensverwaltung finanziert. Wird dieses Finanzierungserfordernis nicht eingehalten, unterliegen etwaige Gewinne aus der Auftragsforschung der Körperschaft- und Gewerbesteuer; zudem findet dann auf die Erlöse aus der Auftragsforschung der nicht ermäßigte Umsatzsteuersatz von 19 % Anwendung. Zur Wahrung des Finanzierungserfordernisses können steuerpflichtige Forschungstätigkeiten auf eine TochterKapitalgesellschaft verlagert werden, mit welcher die gemeinnützige Forschungseinrichtung sodann kooperiert. In der Ausgliederung der steuerpflichtigen Tätigkeit liegt kein Gestaltungsmissbrauch. Allerdings stellt sich die Frage, wie die Beteiligung an einer steuerpflichtigen Tochter-Kapitalgesellschaft zu finanzieren ist, ohne gegen das gemeinnützigkeitsrechtlich vorgegebene Mittelverwendungsgebot zu verstoßen. Hier stehen in erster Linie Mittel der freien Rücklage gem. § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO zur Verfügung, die seit dem Jahr 2014 auch rückwirkend gebildet werden kann, sofern in den beiden vorausgegangenen Jahren die Höchstbeträge nicht ausgeschöpft wurden.

Die Besteuerung öffentlich-rechtlicher Forschungseinrichtungen (zuvörderst mithin der staatlichen Hochschulen) setzt an der Abgrenzung des Hoheitsbetriebs zu wirtschaftlichen Forschungstätigkeiten ein. Nur sofern sich Forschungstätigkeiten im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art vollziehen, sind sie steuerrechtlich relevant. Dabei stellt eine Spezialnorm im Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetz die originäre, auf die Gewinnung neuer Erkenntnisse gerichtete

Forschungstätigkeit ertragsteuerfrei (die Erlöse unterliegen aber dem nicht ermäßigten Umsatzsteuersatz von 19 %). Diese Steuerbefreiung gilt nicht für Tätigkeiten, die sich in der Anwendung gesicherter Erkenntnisse erschöpfen, für Projektträgerschaften und für Tätigkeiten ohne Forschungsbezug. Mit Bezug auf die Besteuerung von Kooperationen öffentlich-rechtlicher Forschungseinrichtungen ist beachtlich, dass Finanzverwaltung und Rechtsprechung im Abschluss eines privatrechtlichen Vertrages einen steuerlich erheblichen Leistungsaustausch angelegt sehen. Lediglich dann, wenn einem Zuwendungsbescheid an einen Erstempfänger der Abschluss eines privatrechtlichen Vertrages mit einem im Zuwendungsbescheid benannten Zweitempfänger folgt, ist die vom Erstempfänger weitergeleitete Zuwendung beim Zweitempfänger steuerlich nicht erheblich.

D. Summary

For the taxation of a private research institute (“private Forschungseinrichtung”) it is defining whether it is established as a non-profit corporation (“gemeinnützige Körperschaft”) or as a non-profit foundation (“gemeinnützige Stiftung”). The promotion of science and research is a non-profit purpose. Research on behalf of a third party and in return for payment – contract research (“Auftragsforschung”) – may be conducted as part of a tax-privileged special-purpose enterprise (“steuerbegünstigter Zweckbetrieb”) if the non-profit corporation is financed mainly through grants by the public sector or third parties or through its fund management. If these financing criteria are not satisfied eventual gains from the contract research will be subject to corporate- and trade tax; in addition the non-reduced VAT rate of 19 % will apply on the proceeds of the contract research. In order to meet the financing criteria taxable research activities may be outsourced to a subsidiary. The nonprofit research institute will then cooperate with the subsidiary. The outsourcing of the taxable activities is no abuse of law. Nevertheless the question arises how the holding in a taxable subsidiary must be financed so that it does not breach the rules on the use of funds of non-profit entities. Primarily funds of the free reserve pursuant to § 62 paragraph 1 number 3 of the German General Fiscal Code are available for the financing. Since 2014 such funds can also be built retroactively if the maximum amounts

for free reserves were not exhausted in the two precedent years.

The taxation of public research institutes (“öffentlich-rechtliche Forschungseinrichtungen”), thus primarily of public universities, depends on the distinction between sovereign activity (“Hoheitsbetrieb”) and economical research activities (“wirtschaftliche Forschungstätigkeiten”). Only if research activities are part of a trade or business (“Betrieb gewerblicher Art”) they are fiscally relevant. However a special provision in the corporate- and trade tax code exempts the original research activity, aiming at the obtainment of new knowledge, from tax on income (still the proceeds are subject to the normal VAT rate of 19 %). This tax exemption does not apply to activities which are limited to the utilization of secured findings, project sponsorships and non-research activities. In regard to cooperations of public research institutes it must be noted that both the finance administration and the jurisdiction conceive private law contracts as a fiscally relevant exchange of goods and services. Only if a grant assessment notice (“Zuwendungsbescheid”) to an initial recipient is followed by a private law contract with a secondary recipient who is named in the assessment notice the grant transferred from the initial recipient to the secondary recipient will not be taxable at the secondary recipient.

Die Konsequenzen der Neuregelungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes im neuen AO-Anwendungserlass

INGO GRAFFE

- I. Vorbemerkung
- II. Die wesentlichen Neuregelungen des AEAO
 - 1. § 53 AO Vereinfachter Nachweis der Mildtätigkeit
 - 2. § 55 AO Zeitnahe Mittelverwendung
 - 3. § 58 Nr. 2 AO Mittelweitergabe
 - 4. § 58 Nr. 3 AO Endowment
 - 5. § 58 Nr. 6 AO Zuwendungen an Stifter
 - 6. § 60a AO Feststellungsverfahren
 - 7. § 62 AO Rücklagenbildung
 - 8. § 63 Abs. 5 AO Zuwendungsbestätigungen
- III. Zusammenfassung
- IV. Summary

I. Vorbemerkung

Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.3.2013 ist am 29.3.2013 mit zum Teil sehr unterschiedlichen Anwendungszeitpunkten für die einzelnen Neuregelungen in Kraft getreten.¹

Mit dem Gesetz wurden zahlreiche bereits bestehende gemeinnützigkeitsrechtliche Vergünstigungen verbessert, neue Vergünstigungen geschaffen und insbesondere auch verfahrensrechtliche Regelungen neu gefasst. Die systematische Anordnung der Vorschriften in §§ 51 ff AO wurde zum Teil neu strukturiert.

In seinem neuen Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 31.1.2014² hat das Bundesfinanzministerium die sich aus den Gesetzesänderungen ergebenden Konsequenzen für die Verwaltungspraxis nachvollzogen. Darüber hinaus erhält der neue Erlass einige weitere, für den Bereich der gemeinnützigen Körperschaften wichtige Neuregelungen,

lässt aber auch Fragen offen oder schafft neue.

Der nachfolgende Beitrag stellt auf der Grundlage des Referats des Verfassers am 9.11.2013 im Rahmen der Hamburger Tage des Stiftungs- und des Non-Profit-Rechts die wesentlichen Neuregelungen im AEAO dar und setzt sich kritisch damit auseinander.

II. Die wesentlichen Neuregelungen des AEAO

1. § 53 AO Vereinfachter Nachweis der Mildtätigkeit

Die unter § 53 AO fallenden Organisationen mussten schon seither grundsätzlich nachweisen, dass sie ihre Mittel satzungsgemäß verwenden und hierzu die Bezüge und Vermögensberechnungen der von ihnen unterstützten Personen in ihren Unterlagen vorhalten. Nach Nr. 11 im alten AEAO zu § 53 sollte hierzu der Leistungsbescheid nach Hartz IV als Berechtigungsnachweis ausreichen. Das wurde im Ehrenamtsstärkungsgesetz so zunächst unverändert auch in die AO aufgenommen.

Die in dieser Form als Nachweis dienenden Leistungsbescheide müssen dann allerdings weiterhin in Ablichtung jeweils von der Körperschaft als Beleg vorgehalten werden.

Bei bestimmten Aktivitäten (z.B. sog. "Tafeln" oder "Kleiderkammern") ließe sich in der Praxis das vorgenannte Regelverfahren mit Vorhaltung der Leistungsbescheide mit vertretbarem Aufwand indes kaum umsetzen. Es wäre schließlich auch in Bezug auf die insoweit bei den genannten Einrichtungen auftretenden Leistungsempfänger ein Stück weit entwürdigend.

Deshalb sieht das Ehrenamtsstärkungsgesetz zugleich die Neuregelung eines vereinfachten Mildtätigkeitsnachweises vor. Auf Antrag der Körperschaft kann auf einen Nachweis der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit verzichtet werden, wenn auf Grund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen im vorstehenden Sinne unterstützt werden (§ 53 Nr. 2 S. 8 AO).

Die Finanzverwaltung hat im neuen AEAO versucht, dieser Neuregelung,

die man nicht zuletzt wegen des besonderen Antragsverfahrens paradox auch als ‘bürokratische Vereinfachung’ bezeichnen könnte, etwas mehr Praxistauglichkeit zu verschaffen. Nach Nr. 12 AEAO zu § 53 sind als Entscheidungskriterien für den Nachweisverzicht Art und Inhalt der Leistung sowie die Bewerbung vor Ort (Adressatenkreis, Angebot) heranzuziehen. Die pauschale Behauptung, dass bestimmte Leistungen ohnehin nur von Hilfsbedürftigen in Anspruch genommen werden, genügt nicht. Auch wenn z.B. bestimmte Leistungen, wie etwa bei einem sog. Sozialkaufhaus, von jedem in Anspruch genommen werden können, kommt eine Befreiung von der Nachweisverpflichtung im Einzelfall nicht in Betracht – vgl. AEAO Nr. 12 zu § 53 AO.

Für bestimmte Betätigungen sieht der neue AEAO in Nr. 12 zu § 53 AO aber ein vereinfachtes Verfahren vor: Eine Regelannahme der Bedürftigkeit in diesem Sinne gilt hiernach für „Tafeln, Kleiderkammern, Suppenküchen, Obdachlosenasyile“. Hier bedarf es also keiner ergänzenden Angaben und Unterlagen. Zumindest für gleichartige Einrichtungen (z.B. Möbelkammern) müsste das aus Gründen der Gleichbehandlung eigentlich entsprechend gelten, allerdings äußert sich der neue AEAO dazu nicht.

Die gesetzliche Neuregelung gilt zudem formal erst ab 1.1.2013. Meines Erachtens sollte die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen aber durchaus auch in der Lage sein, für vorhergehende Veranlagungszeiträume entsprechend zu verfahren. Schließlich wäre es schwer begründbar, wenn etwa die Verwaltung bezogen auf die gleiche Betätigung für Veranlagungszeiträume ab 2013 von der Regelannahme ausginge, für vorhergehende Veranlagungszeiträume aber auf einem Einzelnachweis bestünde. Der neue AEAO sagt dazu aber nichts.

In diesem Zusammenhang ist die Wechselbeziehung des § 53 AO zu § 66 AO zu beachten. § 66 AO regelt die Zweckbetriebseigenschaft von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege unter Bezugnahme auf die Mildtätigkeit nach § 53 AO. Der Gesetzgeber hat es im Ehrenamtsstärkungsgesetz jedoch versäumt, den vereinfachten Mildtätigkeitsnachweis nach § 53 AO auch im § 66 AO zu gestatten. Demnach würde für die Zuerkennung der Zweckbetriebseigenschaft nach § 66 AO ein vereinfachter Mildtätigkeitsnachweis nicht möglich sein. Die Finanzverwaltung hat das im neuen AEAO zurechtgerückt und eine

analoge Anwendung des vereinfachten Mildtätigkeitsnachweises bei § 66 AO im Verwaltungswege ermöglicht (vgl. dazu Nr. 7 AEAO zu § 66).

Der Antrag auf vereinfachten Mildtätigkeitsnachweis ist formlos beim zuständigen Finanzamt zu stellen – es gibt hierfür keine bundeseinheitlichen Vordrucke. Dabei ist zwar für jeden Tätigkeitsbereich die Nachweiserleichterung eigenständig zu beantragen, eine Zusammenfassung – getrennt nach Bereichen – in einem Antrag ist indes zulässig.

2. § 55 AO Zeitnahe Mittelverwendung

Gemeinnützigkeitsgebundene Mittel sind steuerlich begünstigt, wenn sie gemeinnützigkeitskonform verwendet, d.h. grundsätzlich zeitnah und unmittelbar dem satzungsmäßigen Zweck zugeführt werden. Demgemäß regelte § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO in der Vergangenheit ausdrücklich Folgendes:

“Die Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten Zwecke verwenden. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens im folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden”.

Diese bisherige gesetzliche Fristvorgabe wurde im Ehrenamtsstärkungsgesetz ab 2013 von einem auf zwei Kalender- bzw. Wirtschaftsjahre verlängert, was bedeutet, dass Mittel, die beispielsweise am 1.1.2013 zugeflossen sind, bis spätestens 31.12.2015 verausgabt werden müssen.

Die Regelung wirkt zudem auf in 2012 vereinnahmte und noch nicht verauslagte Mittel zurück. Insoweit verlängert sich die bisherige Frist diesbezüglich vom 31.12.2013 auf 31.12.2014 (vgl. dazu Nr. 29 AEAO zu § 55).

3. § 58 Nr. 2 AO Mittelweitergabe

Nach § 58 Nr. 2 AO darf eine Körperschaft gemeinnützigkeitsunschädlich “ihre Mittel teilweise einer anderen ebenfalls steuerbegünstigten Person

oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke“ zuwenden. An dieser Regelung hat sich zwar durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz keine Änderung ergeben. Allerdings äußert sich nun der AEAO in Nr. 2 zu § 58 AO erstmals zu der Frage, wie der Betrag der zulässigen Mittelweitergabe konkret zu berechnen ist. Grundlage soll hiernach “das Nettovermögen (Vermögenswerte abzüglich Verbindlichkeiten) im jeweiligen Veranlagungszeitraum“ sein. Die Passage ist aber schon deshalb technisch verunglückt, weil das Vermögen innerhalb eines Veranlagungszeitraums Schwankungen unterlegen ist und deshalb Vermögensfeststellungen eigentlich nur stichtagsbezogen möglich sind. Schließlich lässt der AEAO offen, welche Wertansätze heranzuziehen sind (Buchwerte, Teilwerte, gemeine Werte?). Ein teleologisch zutreffender Wertansatz sollte nach meinem Verständnis auf der Grundlage der gemeinen Werte erfolgen.

4. § 58 Nr. 3 AO Endowment

Unter einem sogenannten “Endowment“ versteht man steuerrechtlich die Möglichkeit, gemeinnützigkeitsgebundene und zeitnah zu verwendende Mittel für den Kapitalstock einer anderen (gemeinnützigen) Körperschaft und somit gerade nicht zeitnah einzusetzen. Die Verwaltung hat dies bisher regelmäßig als gemeinnützigkeitsschädlichen Verstoß gegen das Gebot zeitnaher Mittelverwendung angesehen.³ Deshalb kam in den vergangenen Jahren immer wieder der Wunsch aus dem Kreis der NPO-Lobby (die insbesondere sog. Stiftungslehrstühle vor Augen hatte), hierfür eine gesetzliche Regelung zu schaffen.

Eine solche Endowmentregelung findet sich nun im neuen § 58 Nr. 3 AO. Danach kann eine gemeinnützige Körperschaft jährlich

- ihre Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben vollständig,
- ihre Überschüsse aus Vermögensverwaltung vollständig,
- ihre sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel bis zu 15%

für die Kapitalausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder juristischen Person des öffentlichen Rechts einsetzen.

Voraussetzung ist nach dem Gesetzeswortlaut, dass die aus den

Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen.

Zweckidentität in diesem Sinne kann aber nach dem Willen des Gesetzgebers nicht bedeuten, dass alle Satzungszwecke identisch sein müssen. Vielmehr muss es genügen, wenn die Kapitalerträge aus dem Endowmentkapital von der in dieser Form ausgestatteten Körperschaft ausschließlich für Zwecke verwendet werden, die auch bei der ausstattenden Körperschaft zu den Satzungszwecken gehören.

Da der Gesetzeswortlaut an dieser Stelle wesentlich enger ist, sieht der neue AEAO in Nr. 3 zu § 58 AO ausdrücklich vor, dass ein konkretes Nachhalten der Kapitalströme (in Töpfen) nicht notwendig ist. Es genügt aus Sicht der Verwaltung im Hinblick auf die Zweckidentität, wenn der nämliche Zweck sowohl bei der zuwendenden Körperschaft als auch bei der Empfängerin Satzungszweck ist. Beide Körperschaften können daneben noch weitere Zwecke fördern.

Um einen Missbrauch zu verhindern, hat der Gesetzgeber zusätzlich eine weitere Mittelweitergabe durch die Empfängerkörperschaft an eine weitere Körperschaft („Endowmentkaskade“) ausgeschlossen.

Die Neuregelung ist erst zum 1.1.2014 in Kraft getreten. Das bedeutet konkret, dass erst seit diesem Zeitpunkt tatsächlich ein Endowment vorgenommen werden darf. Dabei bleibt das nutzbare Kapital nicht auf die nach dem 31.12.2013 zufließende Mittel beschränkt. Die Körperschaft darf vielmehr im Rahmen der 15%-Regelung alle am 1.1.2014 zulässigerweise noch bestehenden und nicht zweckgebundenen Rücklagen verwenden. In diesem Zusammenhang regelt der neue AEAO in Nr. 3 zu § 58 AO zudem grundsätzlich, dass für die 15%-Grenze die Verhältnisse zum Ende des vorangegangenen Kalenderjahres/Wirtschaftsjahres maßgebend sind. Das mag aus Gründen der Handhabbarkeit zwar aus Sicht der Finanzverwaltung eine zweckmäßige Auslegung sein. Aus dem Gesetz heraus ergibt sich dies indes nicht zwingend. Warum sollen nicht unterjährig aufgelaufene Mittel ebenfalls nutzbar sein?

Umgekehrt folgt aus dieser Regelung, dass beispielsweise auch die zum 31.12.2013 zu ermittelnden Überschüsse aus Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb in 2014 sogar noch vollständig für ein

Endowment nutzbar sind.

Nach Verkündung des Ehrenamtsstärkungsgesetzes war in Fachveranstaltungen wie auch in der Verwaltung vereinzelt die Auffassung vertreten worden, durch die neue, *lex specialis*‘ zum Endowment habe der Gesetzgeber jegliche andere Form des Endowments künftig untersagt. Der neue AEAO stellt hingegen in Nr. 2 zu § 58 AO klar, dass das bisher schon gestattete Endowment aus nicht zeitnah gebundenen Mitteln (z.B. freie Rücklage) im Rahmen einer Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 2 AO weiterhin zulässig bleibt.

5. § 58 Nr. 6 AO Zuwendungen an Stifter

Nach § 58 Nr. 6 AO, der zuvor in § 58 Nr. 5 AO platziert war, ist es zulässig, dass eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten. An dieser Regelung hat das Ehrenamtsstärkungsgesetz inhaltlich nichts verändert.

Dabei hat sich in den letzten Jahren erkennbar eine Praxis herausgebildet, bei der grundsätzlich 1/3 der entsprechenden Erträge quasi beteiligungs- und ausschüttungsgleich den Stiftern zuerkannt werden. Das entspricht in dieser Form aber nicht dem teleologischen Hintergrund der Regelung.

Wie sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift (vgl. Begründung für eine Anhebung der Höchstgrenze von einem Viertel auf ein Drittel des Einkommens im Regierungsentwurf des Vereinsförderungsgesetzes vom 18.12.1989⁴) ergibt, ist es deren Sinn und Zweck, einem potenziellen Stifter die Sorge zu nehmen, er sowie seine nächsten Angehörigen – insbesondere Enkel und Kinder – könnten unvorhergesehener Weise aufgrund der Weggabe von Vermögen an die Stiftung in Not geraten und sich den gewohnten Lebensstil nicht mehr leisten. Die Formulierung des § 58 Nr. 6 AO (bisher § 58 Nr. 5 AO) drückt genau dies aus. Danach sind eben nicht generell Ausschüttungen an den Stifter und seine nächsten Angehörigen (innerhalb der 1/3-Grenze) unschädlich für die Gemeinnützigkeit. Gemeinnützigkeitskonform sind – bis zu einer Obergrenze, die im Übrigen auch Aufwendungen für die Grabpflege und die Ehrung des Andenkens an die genannten Personen einschließt – nur

Zahlungen, die notwendig sind, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten.

Darüber hinaus gehende Ausschüttungen/Auskehrungen an den Stifter und seine nächsten Angehörigen können einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) darstellen. Die Finanzverwaltung hatte diese Auffassung in der Vergangenheit zwar stets so vertreten und auch entsprechend kommuniziert.⁵ Allerdings wurde dies in vielen Einzelfällen nicht konsequent durchgesetzt. Das hängt auch damit zusammen, dass die Frage der „Angemessenheit“ insoweit sehr streitanfällig sein dürfte. Der neue AEAO verdeutlicht dies und führt hierzu in Nr. 8 zu § 58 AO aus, dass Leistungen mit Ausschüttungscharakter, z.B. in Höhe eines Prozentsatzes der Erträge, unzulässig sind. Allerdings erscheint mir in dieser allgemeinen Form die Auffassung der Finanzverwaltung durchaus angreifbar. Denn auch eine prozentuale Ertragsbeteiligung kann jedenfalls dann nicht unzulässig sein, wenn sie schließlich bei dem Empfänger zu einem angemessenen Lebensunterhalt führt (vgl. so auch bereits Meinungen in der Literatur⁶).

6. § 60a AO Feststellungsverfahren

Der Gesetzgeber hat in § 60a AO ein neues Verfahren zur Überprüfung der Frage geschaffen, ob die Satzung einer Körperschaft den Anforderungen der Abgabenordnung genügt. Die Bindungswirkung dieser Feststellung soll laut Begründung Rechtssicherheit für die steuerbegünstigten Körperschaften schaffen. Diese Feststellung löst das bisherige Verfahren der sog. vorläufigen Bescheinigung ab. Sie erfolgt grundsätzlich auf Antrag bzw. von Amts wegen bei Veranlagung zur Körperschaftsteuer, falls zu diesem Zeitpunkt noch keine entsprechende Feststellung erfolgt ist. Die Entscheidung über die Feststellung nach § 60a AO ist damit, unabhängig davon, ob sie selbstständig oder in Verbindung mit dem Körperschaftsteuerbescheid erfolgt und im Gegensatz zur vorläufigen Bescheinigung, ein eigenständig anfechtbarer Verwaltungsakt. Daraus ergibt sich formal eine bessere Rechtsschutzmöglichkeit vor allem für die Körperschaften, bei denen bislang dem Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung nicht entsprochen wurde. Zu bedenken ist allerdings, dass hiermit eigentlich nur eine Scheinsicherheit geschaffen

wird. Denn Voraussetzung der endgültigen Zuerkennung der Gemeinnützigkeit im Veranlagungsverfahren ist nicht nur die satzungsmäßige Verfassung, sondern auch die tatsächliche Geschäftsführung. Wenn letztere den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben nicht genügt, hilft auch der Verwaltungsakt im Sinne des neuen § 60a AO – der sich lediglich auf die Satzungskonformität bezieht – nicht weiter.

Im AEAO wird in Nr. 4 zu § 60a AO klargestellt, dass eine Feststellung frühestens mit Beginn der Steuerpflicht zulässig ist, beim Verein also frühestens nach einem wirksamen Gründungsbeschluss, durch den zumindest ein nicht rechtsfähiger Verein als Besteuerungssubjekt entstanden sein muss. Das gleich gilt für die GmbH sinngemäß.

Da eine Stiftung nach herrschender Meinung⁷ zivilrechtlich wie auch als Steuersubjekt erst mit der stiftungsrechtlichen Anerkennung entsteht, ist bei dieser eine Feststellung nach § 60a AO auch erst nach diesem Zeitpunkt möglich.

Damit kann zwar zumindest die Feststellung nach § 60a AO bei Vereinen und GmbH bereits vor der Eintragung in das Vereins- bzw. Handelsregister erfolgen. Die eigentlich wünschenswerte Variante, d.h. Feststellung der Satzungskonformität bereits vor Entstehung der jeweiligen Körperschaft, lehnt die Finanzverwaltung hingegen ab.

Schließlich versagt die Verwaltung auch eine Feststellung bei ausländischen Körperschaften, die lediglich ein Feststellungsinteresse wegen des Abzugs grenzüberschreitender Spenden/Zuwendungen geltend machen können. In Nr. 3 zu § 60a AO ist dazu geregelt, dass § 60a AO als Annexverfahren zur Körperschaftsteuer für Körperschaften ausgeschlossen ist, die im Inland weder beschränkt noch unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Auch hier wird in der Literatur z.T. und aus meiner Sicht zu Recht eine gegenteilige Auffassung⁸ vertreten.

Die Situation insoweit ist schließlich für Betroffene und Verwaltung ausgesprochen unbefriedigend. Die formalen Hürden für den grenzüberschreitenden Zuwendungsabzug sind damit nach wie vor so hoch, dass hierin möglicherweise eine weitere europarechtliche Ungleichbehandlung bestehen könnte.

Verfahrensrechtlich schwierig wird es, wenn beispielsweise ein Verein eine ordnungsgemäße Satzung vorlegt, zu diesem Zeitpunkt aber bereits der Finanzverwaltung Erkenntnisse vorliegen, dass im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnützigkeitswidrige Verstöße begangen wurden (z.B. schwerwiegende Mittelfehlverwendung oder verfassungswidriges Verhalten). Obgleich die Neuregelung nur auf die Satzungskonformität ausgerichtet ist, lehnt die Finanzverwaltung in diesen Fällen eine gesonderte Feststellung ab – vgl. AEAO Nr. 2 zu § 60a AO. Als Rechtfertigung sieht man dabei offenbar die Bezugnahme des § 60a AO auf §§ 51, 59, 60, 61 AO sowie die Korrespondenz mit § 63 Abs. 4 AO (Spendenbestätigungen). Rechtlich überzeugend erscheint das hingegen nicht und wird deshalb auch bereits in der Literatur kritisiert.⁹

Noch komplizierter wird die Situation, wenn eine Feststellung nach § 60a AO auf Grundlage ordnungsgemäßer Satzung bereits bestandskräftig erfolgt ist und danach Verstöße bekannt werden, die zur Nichtzuerkennung der Gemeinnützigkeit im Veranlagungsverfahren führen. Bei unverändert ordnungsgemäßer Satzung wäre hier eine Aufhebung des Feststellungsbescheids eigentlich nicht möglich. Das wäre im Hinblick auf die aus dem Feststellungsbescheid folgende Spendenbescheinigungsberechtigung besonders problematisch.

Der neue AEAO enthält hierzu in Nr. 4 zu § 63 AO eine Regelung, wonach die Spendenbescheinigungsberechtigung – bei rechtlichem Fortbestand des Feststellungsbescheids – durch Erlass eines Körperschaftsteuerbescheids oder Erlass eines Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheids (ggf. mit Nullfestsetzung!) beseitigt wird. Verfahrensrechtlich erscheint das zumindest eigenartig.

Kommt es zu steuerlich relevanten Satzungsänderungen, ist eine bestehende Feststellung aufzuheben (AEAO Nr. 6 zu § 60a AO). Die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids entfällt ab dem Zeitpunkt der Satzungsänderung. Werden schließlich bei einer per Feststellung als gemeinnützigkeitskonform bestätigten Satzung Bestimmungen ohne steuerliche Relevanz geändert, kommt es zu diesem Zeitpunkt zu einer neuen Feststellung, die vorhergehende bleibt hingegen bestehen. Die Körperschaft hat dann zwei grundsätzlich wirksame Feststellungen nach § 60a AO mit unterschiedlichen Anwendungszeiträumen.

Grundvoraussetzung für die Zuerkennung der Gemeinnützigkeit ist eine während des gesamten Veranlagungszeitraums gemeinnützigkeitskonforme Satzung (vgl. § 60 Abs. 2 AO). Eine Erleichterung sieht der neue AEAO in Nr. 8 zu § 60 AO in diesem Zusammenhang aber für Neugründungsfälle vor: Wird hier zunächst eine Feststellung nach § 60a AO wegen Satzungsmängeln abgelehnt und anschließend noch im gleichen Veranlagungszeitraum eine gemeinnützigkeitskonforme Satzung vorgelegt, kann die Steuerbegünstigung von Anfang an gewährt werden, wenn in der Zwischenzeit keine nach außen gerichtete Tätigkeit entfaltet und keine Mittelverwendung stattgefunden hat. Dabei sollte eine Mittelverwendung im Zusammenhang mit Gründungsaufwand (z.B. Steuerberaterkosten) unschädlich sein.

Es ist aber ungeachtet dessen stets sinnvoll, Satzungsentwürfe bereits vor der Gründung gemeinnütziger Körperschaften mit dem zuständigen Finanzamt inhaltlich abzustimmen.

7. § 62 AO Rücklagenbildung

a) Zweckrücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)

Die Nummer 1 des § 62 Absatz 1 (neu) AO entspricht inhaltlich der Regelung des § 58 Nummer 6 (alt) AO. Wie bisher können danach Körperschaften Rücklagen bilden, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen. Das sind die sog. Zweckrücklagen, die für solche satzungsgemäßen Vorhaben zurückgelegt werden dürfen, für die bereits konkrete Projekt- und Zeitvorstellungen bestehen. Die geplante Durchführung des Vorhabens muss zudem glaubhaft und unter Beachtung der finanziellen Verhältnisse auch wirtschaftlich realistisch sein. Zweckrücklagen dürfen des Weiteren gebildet werden für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z.B. Löhne, Gehälter, Mieten, Heizölkauf) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene

Wirtschaftsperiode.¹⁰ In AEAO Nr. 4 zu § 62 AO stellt die Verwaltung klar, dass es nicht zulässig ist, eine Zweckrücklage für ein künftig beabsichtigtes Endowment nach § 58 Nr. 3 AO zu bilden. Ob dies in dieser

Absolutheit richtig ist, ist fraglich. Möglicherweise wird man zumindest einer sog. Förderkörperschaft im Sinne des § 58 Nr. 1 AO eine solche Zweckrücklage nicht versagen können¹¹.

b) Wiederbeschaffungsrücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO)

Die neue Nummer 2 enthält die gesetzliche Normierung einer so genannten Wiederbeschaffungsrücklage, wie sie in der Verwaltungspraxis früher regelmäßig in Höhe der AfA akzeptiert wurde. Im AEAO¹² war die Verwaltung inzwischen aber förmlich von dieser Übung abgerückt und hat entsprechende Wiederbeschaffungsrücklagen ohne besondere Zweckfestlegung (als Zweckrücklage) ausdrücklich nicht mehr anerkannt. Wegen der enormen Probleme gemeinnütziger Einrichtungen, die als Folge dieser geänderten Verwaltungspraxis seither quasi für jedes einzelne Ersatzbeschaffungsvorhaben eine eigene Zweckrücklage zu begründen hatten, hat der Gesetzgeber nunmehr im Interesse der Verfahrenserleichterung und zur Vermeidung unnötigen Bürokratieaufwands solche Wiederbeschaffungsrücklagen gesetzlich pauschal zugelassen.

Für Ersatzinvestitionen kann danach künftig ein Betrag in Höhe der Absetzungen für Abnutzungen für abnutzbare Wirtschaftsgüter einer solchen Wiederbeschaffungsrücklage zugeführt werden. Sollen höhere Beträge in diese Rücklage eingestellt werden, besteht die Möglichkeit, die Notwendigkeit gesondert darzulegen. In diesem Zusammenhang sind ggf. auch besondere Wertminderungen (Teilwertabschreibung) in die Bemessung der Wiederbeschaffungsrücklage einzubeziehen.

Voraussetzung ist, dass eine Wiederbeschaffungsabsicht dargelegt wird. Zur Verfahrenserleichterung hat die Finanzverwaltung in AEAO Nr. 6 zu § 62 AO festgelegt, dass die Bildung der Wiederbeschaffungsrücklage 'in der Regel' als Beleg für die Wiederbeschaffungsabsicht ausreicht. Dies gilt aber ausdrücklich nicht für Immobilien, hier besteht eine erhöhte Darlegungspflicht in Bezug auf Wiederbeschaffungsabsicht und -möglichkeit.

Selbstverständlich bleibt aber auch im Zusammenhang mit der Verfahrenserleichterung, dass eine Wiederbeschaffung unter Beachtung der tatsächlichen und finanziellen Verhältnisse realistisch sein muss.

c) Freie Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)

Zwar an neuer Stelle in § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO positioniert, aber inhaltlich unverändert vom bisherigen § 58 Nr. 7a AO übernommen wurden die sog. freien Rücklagen in Höhe von grundsätzlich jährlich

- 1/3 des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus
- 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel.

Neu geschaffen hat der Gesetzgeber dabei die Möglichkeit, eine Rücklagenbildung innerhalb der folgenden zwei Wirtschaftsjahre nachzuholen, soweit der nach vorstehenden Regelungen bestehende Rücklagenrahmen nicht vollständig ausgeschöpft wurde.

In AEAO Nr. 14 zu § 62 Abs. 2 AO ist ausdrücklich klargestellt, dass nur tatsächlich vorhandene Mittel in eine Rücklage eingestellt werden können.

d) Rücklagen für Beteiligungserhöhung (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO)

Inhaltlich gegenüber bisherigem Recht im Wesentlichen unverändert, aber nun ebenfalls in § 62 Abs. 1 Nr. 4 AO, regelt der Gesetzgeber die Möglichkeit, Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhöhung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften zu bilden. Ebenfalls unverändert mindern solche Rücklagen auch künftig die freien Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO.

e) Ausnahmen für auflagengebundene Zuwendungen und Stiftungen

Unverändert nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen bestimmte, insbesondere auflagengebundene Zuwendungen. Insoweit hat der Gesetzgeber die bisherigen Ausnahmeregelungen des § 58 Nr. 11 a) - d) AO wörtlich in § 62 Abs. 3 Nrn. 14 AO überführt.

Zudem wurde die bestehende Ausnahmeregelung für Stiftungen von § 58 Nr. 12 AO in § 62 Abs. 4 AO übernommen und um ein Jahr erweitert. Stiftungen können danach künftig im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben max. in voller Höhe ihrem Vermögen (Kapitalstock oder Rücklagen) zuführen.

f) Auflösung von Rücklagen (§ 62 Abs. 2 AO)

Entfällt ein Rücklagengrund, ist eine Rücklage unverzüglich aufzulösen und erlangt im gleichen Zeitpunkt die Rechtsqualität eines neuen Zuflusses (so die Aussage in § 62 Abs. 2 AO).

Damit stellt sich die Frage, ob und wenn ja inwieweit die so frei werdenden Mittel für eine erneute Rücklagenbildung – aus anderem Grund – verfügbar sind. Hierzu vertritt die Finanzverwaltung im neuen AEAO in Nr. 14 zu § 62 AO die Auffassung, dass aufgelöste Rücklagen erneut als Zweckrücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO), als Wiederbeschaffungsrücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO) oder zur Beteiligungspflege (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO) verwendet werden dürfen.

Eine Einstellung in die freie Rücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO) wird damit im Umkehrschluss ausgeschlossen.

Durch den weiteren Hinweis in AEAO Nr. 14 zu § 62, wonach es sich bei aufgelösten Rücklagen nicht um sonstige zeitnah zu verwendende Mittel im Sinne des § 58 Nr. 3 AO handelt, wird schließlich auch eine Nutzung auf diesem Weg frei gewordener Mittel für ein sog. Endowment verwehrt.

Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich eine solche Einschränkung jedoch nicht ableiten. Sie führt auch zumindest insoweit zu einem systematisch fragwürdigen Ergebnis, als die Mittel beim ursprünglichen Zufluss in eine entsprechende freie Rücklage hätten eingestellt oder für ein Endowment hätten genutzt werden können.

g) Nachholung der Rücklagenbildung – Rücklagenmanagement

Neu geregelt hat der Gesetzgeber, dass die Rücklagenbildung künftig innerhalb der Frist des § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO zu erfolgen hat. Eine Rücklagenbildung kann damit bis zum Ende des übernächsten auf das Jahr des Zuflusses folgenden Wirtschaftsjahres vorgenommen werden. Bisher war eine zum Ende eines laufenden Wirtschaftsjahres nicht erfolgte Rücklagenbildung nicht mehr nachholfähig.

Aus den Neufassungen und Erweiterungen der Regelungen zur Rücklagenbildung und Mittelverwendung ergibt sich schließlich eine ganze Reihe sich teilweise überlagernder Rücklagenmöglichkeiten. Dass die hieraus möglicherweise entstehenden Problemlagen im

Zusammenwirken verschiedenartiger Regelungen im Rahmen eines zielführenden Rücklagenmanagements in der Praxis für begünstigte Körperschaften und für die Finanzverwaltung noch hinreichend beherrschbar sind, muss zumindest stark bezweifelt werden.

h) § 63 Abs. 4 AO Unzulässige Mittelthesaurierung

§ 63 Absatz 4 AO regelt sowohl bisher wie auch neu, dass bei unzulässiger Mittelthesaurierung das Finanzamt eine Frist zur Verauslagung setzen kann. Von dieser Sollvorschrift wurde in der Praxis auch regelmäßig Gebrauch gemacht, um ein ‚Verschleudern‘ der Mittel zu vermeiden. Dabei gab es aber keine konkreten Vorgaben für den Zeitrahmen.

Der Versuch im Gesetzentwurf, diese Frist gesetzlich auf zwei Jahre festzuschreiben, ist gescheitert, zumal er die bisherige Verwaltungspraxis unnötig eingeengt hätte. In der Praxis kam es in der Vergangenheit in begründeten Einzelfällen nämlich durchaus auch zu Fristen bis zu drei oder vier Jahren. Und vor dem teleologischen Hintergrund, dass gemeinnützig gebundenen Vermögen nicht ‚verschleudert‘ werden soll, ist das durchaus auch sachgerecht.

Allerdings hat der Gesetzgeber nun dennoch eine Änderung vorgenommen, indem er das Wort „angemessen“ der Fristsetzung vorangesetzt hat. Da es sich bei der Regelung der Fristsetzung um eine Ermessensentscheidung handelt, die schon von Natur aus immer „angemessen“ sein muss, war dieser Einschub überflüssig und führt nicht nur zur Verwirrung aller Verfahrensbeteiligten (die sich zurecht fragen: Was ist damit eigentlich neu?). Zu allem Überfluss ist dabei durch ein gesetzestechnisches Versehen auch noch der bisherige § 64 Abs. 4 S. 2 AO verloren gegangen, der wie folgt lautete: „Die tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß im Sinne des Absatzes 1, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.“ Um die Zeit bis zur nächsten möglichen Reparatur dieses „Gesetzesdefekts“ zu überbrücken, hat die Verwaltung den verloren gegangenen Satz in AEAO Nr. 2 zu § 63 AO aufgenommen.¹³

8. § 63 Abs. 5 AO Zuwendungsbestätigungen

Früher war nur in dem BMF-Schreiben vom 15.12.1994 ¹⁴ geregelt, dass Körperschaften Zuwendungsbestätigungen im Sinne des § 50 Abs. 1 EStDV nur dann ausstellen dürfen, wenn das Datum der diesbezüglichen Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid bzw. Freistellungsbescheid nicht länger als 5 Jahre oder das Datum der vorläufigen Bescheinigung nicht länger als drei Jahre zurückliegt. Diese Fristen hat man nun entsprechend ins Gesetz (§ 63 Abs. 5 AO) übernommen und dabei auch klargestellt, dass die Fristen taggenau zu berechnen sind. Für die bisherige Praxis ergibt sich daraus allerdings keine Änderung.

Fraglich geworden ist aus der förmlichen Verknüpfung der Spendenempfangsberechtigung mit der Feststellung nach § 60a AO, ob gemeinnützige Einrichtungen, die bisher nur über eine noch geltende sog. vorläufige Bescheinigung verfügen, überhaupt weiterhin Zuwendungsbestätigungen erteilen dürfen. Die Finanzverwaltung wird dies aus Vertrauensschutzgründen wohl akzeptieren müssen, auch um zu vermeiden, dass sie kurzfristig mit Feststellungsanträgen nach § 60a AO überhäuft wird. Sie hat es aber unterlassen, im neuen AEAO dazu einen entsprechenden Hinweis anzubringen.

III. Zusammenfassung

In seinem neuen AEAO vom 24.1.2014 hat das Bundesministerium der Finanzen im Wesentlichen Konsequenzen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes umgesetzt. Darüber hinaus finden sich darin auch eine Reihe weiterer Neuerungen. Allerdings bleiben, wie in dem vorstehenden Beitrag aufgezeigt, auch einige Fragen offen.

IV. Summary

With its new decree ‘AEAO’ from 24/01/2014, the Federal Ministry of Finance has substantially implemented consequences of the “Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Act to strengthen volunteering)“. In addition, the decree ‘AEAO’ includes also a number of other new rules. However, as pointed out above, several questions are still remaining.

Recent Developments in Irish Charity Law: Tsunami or Rising Tide to lift all Boats?

OONAGH B. BREEN

- I. Introduction
- II. A 21st Century Snapshot of the Irish Non-profit Sector
 - 1. The Legal Realities
 - 2. The Practical Realities
- III. Major Changes envisaged under the Charities Act 2009
 - 1. Framework Building
 - 2. Protection of Stakeholders
 - 3. Charity Oversight
- IV. The Challenges of Effective Implementation
- V. The Attendant Risks of Non-Implementation – Theory and Practice
... 117
- VI. Conclusion
- VII. Zusammenfassung

I. Introduction

The beginning of the twenty first century has heralded an era of dramatic charity law reform across many developed nations, which as we enter 2014, shows no sign of yet abating. Beginning with Australia's Charity Definition Inquiry in 2001, the new century produced legislative change there in both 2004 and 2012.¹ Charity reform quickly arrived at the shores of New Zealand, resulting in the Charities Act 2005, amended in 2012.² Regulatory change, however, was not confined to the southern hemisphere and equally transformative powers can be detected in Atlantic waters. Scotland introduced new charity legislation in the form of the Charities and Trustee Investment (Scotland) Act 2005. England followed suit with the Charities Act 2006 before consolidating its existing charity laws in the Charities Act 2011. Completing the reform of the charity legislation of the United Kingdom, Northern Ireland passed the Charities Act (Northern Ireland) 2008, which was subsequently amended by the Charities Act

(Northern Ireland) 2013.

For its part, Ireland was not immune to this flurry of regulatory reform and in the 1990s it began a review process of its charity legislation,³ engaging in a public consultation in 2000,⁴ before finally enacting the Charities Act 2009. Unlike all of its common law neighbours, however, the Irish Act, apart from some technical provisions, has not been commenced.⁵ Irish charities are thus subject to an outdated regulatory regime⁶ in which there is no public register of charities, no statutory definition of charitable purpose, no clear guidance on the application of the public benefit test, no specific regulator to whom the donating public or indeed charity beneficiaries can complain about the activities or omissions of a charity and no modern reporting framework that allows the public to see what happens to the money they give so readily and generously to the non-profit sector in Ireland.⁷

This article provides a pen picture of the Irish non-profit sector and the current status of charity regulation in Ireland before outlining the main changes that the Charities 2009 Act will introduce and the likely challenges for the Department of Justice and charities alike in moving to a modern statutory framework for the regulation of charities. The article will also assess the effect of the hiatus in the implementation of the new regulatory framework by examining the degree to which the ongoing delay in reforming the law has exposed both charities and the Irish public to unacceptable risks of charity malfeasance and maladministration.

II. A 21st Century Snapshot of the Irish Non-profit Sector

1. The Legal Realities

Hard facts are difficult to come by when one discusses the Irish charity or non-profit sector. According to Revenue records, there are approximately 8,400 organisations that currently enjoy charitable tax exemption.⁸ Of these, 2,280 charities enjoy a further tax benefit that enables them to reclaim tax on eligible gift donations received, increasing the value of the donation to the charity.⁹ The Revenue list is updated to include new charities approved for tax exemption but as there is no requirement to

regularly file reports or accounts with Revenue outside of an initial 18-month post approval filing and any subsequent random audits, it is unclear how many dormant charities inhabit this list. The list does not always contain current contact information for the charity nor does it inform the reader why a particular organisation merits charitable tax exemption since the governing instruments of the charity are not publicly available nor are Revenue's reasons for granting tax exemption disclosed.

At its most basic, the Revenue list identifies organisations by reference to a CHY number as being tax-exempt. The size of the sector cannot be estimated from this list since some charities will have multiple registration numbers for their related entities or branches but unless one is aware separately of the connection between these entities the Revenue list does not reveal this information.¹⁰ Independent estimates of the size and scale of non-profit activity in Ireland vary greatly. Based on 1995 data, the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project estimated that the Irish non-profit sector employed more than 125,000 people and had an annual income of 5.15 billion USD, with operating expenditures of 9.5 % of GNP.¹¹ By 2006, based on different sampling methods, Donoghue estimated that there were more than 24,000 non-profit organisations in Ireland with an annual income of 2.564 billion Euro and operating expenditures equivalent to 2.19 % GNP.¹² The most recent 2009 data, again using a different sampling method, estimates that there are in excess of 12,000 non-profit organisations, employing more than 100,000 people with a total income in excess of 6 billion Euro.¹³

Approximately half of Revenue's 8,000 tax-exempt charitable bodies are incorporated, predominantly as public companies limited by guarantee, and must therefore comply with company law by registering and filing annual accounts with the Companies Registration Office. The availability of such regulatory data, however, is neither a guarantee of transparency nor accountability. The standard of accounting by charitable companies, for instance, has not withstood the scrutiny of the Office of the Director of Corporate Enforcement ('ODCE') in all cases.¹⁴ The ODCE's 2008 Annual Report reviewed the financial reports of 264 not-for-profit companies formed for some charitable, community or social purpose. In more than 25 percent of those examined, over 100 instances of non-

compliance with the Companies Act were detected.¹⁵

Similarly, the 2012 INKEx Report on Irish Nonprofits identified many data limitations with the filed reports of Irish non-profit companies.¹⁶ Reference was made to the practices of some nonprofits of filing abridged accounts which, in contravention of the Companies Acts, provided no analysis of their income.¹⁷ INKEx also highlighted the tendency of certain charities to present all grants received as one aggregated figure in their accounts, making it impossible to identify the individual amounts awarded or indeed the source. On other occasions, INKEx suspected that reported “grants” should have been more accurately identified in accounts as “contracts for services“, making it difficult to compare charities. Finally, in the absence of agreed common reporting standards and the promised introduction of the Charities Act, the Report noted that different nonprofits adopted different conventions for aggregating other items of expenditure, such as legacies and bequests, or the benefits of tax relief from donations by PAYE workers.

The situation with unincorporated charities is, if anything, even more unsatisfactory. Pending the commencement of the Charities Act 2009, these charities are under no statutory obligation, as a result of charity law, to file their annual accounts with or report to any statutory agency. Instead, the public is dependent upon these charities voluntarily disclosing this information. The extent of this information deficit is difficult to estimate accurately in the absence of a charity register. According to INKEx’s 2012 figures, 32 % of its database was unincorporated with no regulatory source of financial information thus available.¹⁸ Given that some of the country’s largest charities are unincorporated, the need for such accountability cannot be over-estimated.¹⁹ Although all charities with an annual income in excess of 100,000 Euro are required by Revenue to prepare audited accounts, there is no systematic review of this financial data nor is it possible to discern the rate of Revenue audit based on own initiative inquiry.²⁰

2. The Practical Realities

The upshot of this legislative vacuum means that at a policy level there is

no joined up thinking with regards to charity governance. Civil servants dealing with charities engaged in the discrete areas of poverty, health, education or social welfare have tended to favour short term ad hoc ‘solutions’ in their particular field of operation over more general charity law reform. This approach gives rise to multiple accountability problems with many variations on reporting standards that create administrative burdens for compliant charities without necessarily resulting in an effective regime that provides consistent charity oversight, good governance or enforcement. An illustration of this ‘many masters but no boss’ scenario may be seen in the case of charities engaged in the provision of public health services. These entities fall under the jurisdiction of the Department of Health and the Health Services Executive (HSE) and sometimes the Department of Education – given the nature of their charitable activity; potentially the Companies Registration Office and ODCE – depending upon their legal structure; the Department of Justice, the Revenue Commissioners, and theoretically, at least, the Attorney General and the Commissioners for Donations and Charitable Bequests – based on their charitable status; and the Garda in matters relating public fundraising; not to mention the involvement or oversight of any other relevant private or public funders.

The dangers of multiple accountability regimes are well documented.²¹ From a charity’s perspective, there are substantial transaction costs associated with meeting overlapping and conflicting expectations of different statutory agencies. At one end of the spectrum, such demands may have a paralysing effect on a charity’s ability to ultimately satisfy any of its stakeholders;²² at the other end, charities may choose strategically to play off these competing demands in such a way that an increase in the number of overseers may actually lead to less accountability.²³ From an agency perspective, the presence of so many other players means that while each has some interest in regulation, no one has sufficient incentive to take overall responsibility for oversight.²⁴ The effective ability of agencies to pass the buck in this fashion can result in a lack of leadership and responsibility in times of crisis, as will be outlined in Part V below. In many ways, the motivation behind Ireland’s 2009 Charities Act was to introduce clear lines of control and command for charities through the creation of a charity regulator.²⁵ The explanatory memorandum to the

Charities Bill 2007 further captures this legislative intention. The Act's purpose is "to enact a reform of the law relating to charities in order to ensure greater accountability and to protect against abuse of charitable status and fraud. It will also enhance public trust and confidence in charities and increase transparency in the sector."²⁶ Three matters thus arise for consideration – first, how does the Act deliver on its promises of greater accountability and transparency? Second, what are the obstacles impeding introduction of the new regime and finally, what risks does the ongoing absence of such regulation pose for Irish charities in particular and more broadly for Irish society?

III. Major Changes envisaged under the Charities Act 2009

The 2009 Act envisages the introduction of a statutory regulator for charities, which, even on the scaled down version now proposed by the Department of Justice,²⁷ will result in a considerable change to the charity regulatory landscape in Ireland. When established, the Regulator will have a number of statutory functions, comprising **1) framework building** through the establishment and maintenance of a Charities register (s. 14(1)(f)) and the issuance of charity guidelines, codes of conduct and model constitution documents (s. 14(1)(i); **2) protection of stakeholders** by increasing public trust and confidence in the management of charities (s. 14(1)(a)); promoting understanding of public benefit (s. 14(1)(e) and ensuring greater charity accountability to donors, beneficiaries and the public (s. 14(1)(d)); and **3) engagement in charity oversight** by promoting charity trustee compliance with their duties in the control of charitable assets (s. 14(1)(b)), promoting the effective use of charitable assets (s. 14(1)(c)) and ensuring charity compliance with the Act and carrying out investigations where necessary (s. 14(1)(g) and (h)).

For the first time, these supervisory powers will be predicated on the charity's designation *qua* charity and not based on structural form (e.g., company or trust), area of operation (e.g., health or education) or tax designation. Many of the duties require affirmative action by charities and set new standards for these entities in terms of asset management, stewardship, attainment of public benefit and overall accountability. The introduction of such positive duties should lead to more visible compliance with and enforcement of charity law and mark a break with the past where

information was hard to come by, and prosecution of charity malfeasance was difficult, being predicated in many cases on the Attorney General's prior consent before action could be taken.²⁸

1. Framework Building

One of the Regulator's main priorities will be the establishment and maintenance of a Register of Charities. The present dearth of publicly available, reliable information on charities makes it difficult to uncover the basis for an organisation's charitable tax exemption, the nature of its charitable objectives and powers, information on who runs the organisation and their rate of remuneration, who benefits and in what way. Neither is it easy to ascertain the relationships that exist between related charities enjoying separate legal personality and holding separate CHY numbers.²⁹ The situation is further exacerbated by the lack of any independent charity watchdog to assist the discerning donor in verifying the legitimacy of charities or choosing between competing charities when donating. The underdeveloped and under-resourced nature of the Irish charity sector means that there is no third-party equivalent to the US charity watchdog, Charity Navigator³⁰ or to the US or UK GuideStar models.³¹ Attempts to develop an Irish version of GuideStar in the form of the Irish Non-profit Knowledge Exchange (INKEEx)³² came tantalisingly close to fruition only to be thwarted at the eleventh hour when the Department of Justice reneged mid-way through its three-year funding commitment to the project.³³

It is this void which the Charities Act 2009 must now fill. The new register not only will identify charitable entities but it will provide much needed public information on their charitable purposes, their provision of public benefit, the names of the charity trustees, and current contact details for the organisation.³⁴ As part of registry requirements, all registered charities will also file an annual activity report with the Regulator, setting out in narrative form how the entity has achieved its charitable purposes over the past year.³⁵ Unincorporated charities above certain financial thresholds will also be required to file an annual statement of accounts with the Regulator that will also be made available to the public.³⁶

The Department of Justice is charged with developing the necessary financial reporting regulations in this regard. In developing such standards, Justice may be heartened by and perhaps learn from the recent Australian experience in introducing a National Standard Chart of Accounts (NSCOA) that provides a common approach to capturing accounting information for use by charities, government agencies and other interested parties.³⁷ Although use of the NSCOA is optional for charities, the Commonwealth Government and states and territories have agreed to accept NSCOA, with Victoria already reaping the cost-saving benefits of standardised accounting.³⁸

Aside from financial data management issues, the creation and population of the promised Register of Charities remains a mammoth undertaking. The 2009 Act allows for the direct transfer onto the Register of the 8,000 charities that currently enjoy charitable tax-exempt status and they will be ‘deemed’ registered. The new Charities Regulatory Authority (‘CRA’) will not second-guess Revenue’s finding that these entities are charitable -- at least for the time being -- although it will be entitled to request further information from these organisations and it is likely that this power will be frequently exercised in the first few years of the Register in an effort to update the data held on such deemed charities.

Other countries, including New Zealand and Scotland, have gone through the process of creating a register in the past decade and the experiences of these jurisdictions are worth noting. New Zealand’s experience is particularly apposite. Following its establishment in 2005, the New Zealand Charity Commission was one of the first commissions to build an online Open Data Register. Updated daily, and able to be searched, mixed and compared with other datasets, or used on its own to find out valuable information about the sector, the NZ Charity Register was a cost effective and compact solution to the challenge of building a register of charities. Over the course of its seven-year existence, the NZ Charity Commission, with its staff of 20, reviewed the rules and application information of more than 30,000 applicants, before adjudicating on their charitable status and publishing information about them.³⁹ The Commission adopted a hands-on approach to the creation of the register, running more than 250 registration workshops across the length and breadth of New Zealand, assisting charities that wished to gain registration. The fact that registration with the

Commission was a prerequisite to continuing tax exemption in New Zealand certainly acted as an incentive for existing charities. A grace period of 17 months was given to charities from the date of the establishment of the Register until tax law was changed to strip charities not registered with the Commission of tax exemption.⁴⁰ Similarly, the Scottish experience of establishing the Office of the Scottish Charity Regulator (OSCR), which is responsible for over 23,000 Scottish charities, may also prove useful since the creation of the Scottish Register also began life by importing the existing HMRC tax records of Scottish organisations that enjoyed charitable tax-exempt status as deemed charities; records that OSCR subsequently reviewed for compliance with the new Scottish charity test.⁴¹

2. Protection of Stakeholders

Although the initial focus of the CRA will be on completing the pro-forma registration of deemed charities,⁴² the emergence of new organisations seeking charitable status will force the regulator to provide guidance on its likely interpretation of the new statutory definition of charitable purpose and the requirement of public benefit. Publication of such guidance should not only assist applicants for registration but should also raise public awareness of the qualities expected of registered charities.

The statutory duty to provide such guidance is now commonly imposed upon charity regulators,⁴³ yet its effective delivery has caused headaches in neighbouring jurisdictions. Northern Ireland's first attempts at public benefit guidance in 2009 revealed an unworkable statutory test that forced the legislative amendment of the Charities Act 2008 before a second round of consultation could begin under new legislation in 2013.⁴⁴ England and Wales similarly experienced difficulties with the 2006 Act's concept of 'public benefit' or at least with the Charity Commission's interpretation of it. The Commission's 2008 public guidance,⁴⁵ issued under its statutory duty to promote awareness and understanding of the public benefit requirement, fell foul of the Charity Tribunal in a judicial review of the guidance brought by the Independent Schools Council⁴⁶ and was subsequently withdrawn and revised by the Charity Commission.⁴⁷ In its 2013 Report on the Charities Act 2006, the House of Commons Public

Administration Select Committee considered the 2006 Act to be “critically flawed” on the question of public benefit, and recommended that the removal of the presumption of public benefit should be repealed, along with the Charity Commission’s statutory public benefit objective.⁴⁸ It is interesting to note in this regard the approach of the Australian ‘Charities Act 2013, which in contrast to the UK legislation, expressly preserves the presumption of public benefit for certain purposes.⁴⁹

Pending establishment of the CRA, little attention has yet been paid in Ireland to the likely form of any future guidance on charitable purpose or public benefit. Falling somewhere between the UK and Australian approach to public benefit, the Charities Act 2009 requires proof of public benefit in all cases except the advancement of religion in which case a rebuttable statutory presumption of public benefit exists if other conditions are met.⁵⁰ The Department of Justice’s public consultation document indicates that as the new Regulator will be established initially on a small scale, new charities will be invited to register on a phased basis once the Charities Register is in place and that there will be “a suitable transitional period during which charities can continue to operate as charities even though they have not yet been placed on the Register.”⁵¹ Presumably, guidance on the regulator’s proposed interpretation of the statutory provisions relating to charitable purposes and the requirement of public benefit will be developed during this period. Given the unfortunate experiences with such guidance in England and Wales and Northern Ireland, however, the difficulty and the importance of this task should not be underestimated.

3. Charity Oversight

The biggest change that is likely to come about with the implementation of the Charities Act 2009 concerns charity oversight. If the CRA can establish and maintain a functioning charity register that for the first time enables comprehensive and timely access to a charity’s governing instruments, annual activity reports and financial accounts, there will be a proper basis for scrutiny (by the regulator and the public) and enforcement of charity law. Although the inherent powers of the CRA to take action under the 2009 Act are limited, and in many cases require court

authorisation⁵² the mechanism to demand public accountability by charities under charity law for their stewardship of charitable assets will be a major advancement.

The development of uniform accounting and reporting standards for charities should also provide a basis for consistent benchmarking of comparable organisations and enable donors and funders alike to gauge the extent to which their funds supported a charity and the degree to which that funding was used to achieve the organisation's charitable mission.⁵³ A key part of the function of the new regulator, if properly implemented, should be the reduction of the regulatory burden on charities engaged in public service delivery. If the CRA fulfils its role as a one-stop-shop for annual reports and statement of accounts, developed to a consistent standard, effect could be given to the principle of 'report once, use often' under which a charity registered with the CRA but receiving funding from other government departments could refer the latter to its filings, thereby providing opportunities to streamline and reduce unnecessary reporting.⁵⁴

IV. The Challenges of Effective Implementation

Given the universal support for the introduction of an Irish charity regulator and the general moves in other jurisdictions towards better regulation of charities, the importance of establishing a robust modern regulatory framework for charities would seem obvious. When one further considers the dangers of failing to legislate against charitable fraud or maladministration in a sector dependent upon public confidence and trust for patronage and in which ordinary contractual devices are insufficient to police delivery of services or goods effectively,⁵⁵ the argument appears unassailable. How then can the 5-year delay in the 2009 Act's implementation be explained?

Policy ownership of charity regulation was a victim of the re-configuration of government departments following the General Election of 2011. With the disbandment of its previous home – the Department of Community Rural and Gaeltacht Affairs – which had overseen both charity regulation and non-profit sector funding, charity reform needed a new home. Responsibility for the non-profit sector moved to the Department of the Environment but Environment eschewed the charity regulation portfolio

on budgetary grounds, forcing a reluctant Department of Justice (a former home for charity regulation) to adopt the orphan.⁵⁶ With eleven named areas of core responsibility⁵⁷ and 13 designated ‘Other Regulatory Functions,’ (which includes charities) it is fair to say that charity regulation falls low on the list of priorities within Justice.

The financial crisis in Ireland with the resulting severe cuts in government spending and an executive aversion to the creation of any new regulatory agencies unless warranted by austerity measures,⁵⁸ further impeded the establishment of the promised charity regulator. Eight months into his office, the Minister for Justice acknowledged that the chances of any charity regulator being established were bleak.⁵⁹ Lack of a departmental champion for charities was further evident in 2012 when the Department of Justice cut its overall public budget for charity regulation by 20 percent,⁶⁰ and discontinued its funding of INKEx. This latter decision, which resulted in the winding-up of the project and its database, wasted government investment of over 1.3 million Euro without resolving the need in the near future to reinvent the INKEx matrix (to deliver the register) at a much likely higher cost.⁶¹

In the past year, the Department of Justice has gone back to the drawing board, carrying out a public consultation to explore how it might give effect to the essentials of the 2009 Act with radically fewer resources.⁶² The Department’s July 2013 report on the process reveals that the majority of the 160 respondents viewed the primary tasks of the proposed new CRA to be the creation of the Charities Register, the provision of advice and support to charities and the increase of public trust and confidence in charities.⁶³

Justice subsequently announced its intention to establish the CRA and the Charities Register in early 2014,⁶⁴ with a proposed staff of 20 to be drawn from the Department’s existing Charities Regulation Unit, some members of the soon-to-be disestablished Commissioners for Charitable Donations and Bequests and some new appointees. The promised call for expressions of interest for appointment to the new regulator, however, did not materialise in 2013. Recent charity scandals, discussed below, forced the Minister to act, resulting in the appointment of an interim chief executive and interim staff to the new Charity Regulatory Authority in February

2014, and the subsequent announcement of the new board of the CRA in April 2014.

V. The Attendant Risks of Non-Implementation – Theory and Practice

In its 2010 publication, *Risk and Regulatory Policy: Improving the Governance of Risk*, the OECD noted that,

Regulators do not know where the next big failure will come from, but they must act as if they do. In so doing, they have to decide whether to err on the side of doing something now that does not need to be done, because it turns out there is no risk; or of not doing something now which it turns out later on that should have been done.⁶⁵

Since the events of September 11, 2001, an external stimulus to global charity law reform has been the fears of both the UN and the FATF that non-profit organisations in poorly regulated environments would be open to abuse by terrorists. The absence of a modern regulatory framework for charities in Ireland did not escape attention and, as far back as 2002, amid fears that terrorists could abuse charities established in Ireland, the United Nation's Security Council Counter-Terrorism Committee asked Ireland to review and update its charity legislation.⁶⁶ The subsequent promise of charity law reform contained in the 2002 Agreed Programme for Government, which ultimately led to the enactment of the 2009 Act, provided a policy hook for the government to manage UN expectations⁶⁷ as well as answering ongoing domestic calls for better regulation of the sector.

Taking up the mantle of the UN Counter Terrorism Committee, the Financial Action Task Force (FATF) has taken Ireland to task over its failure to improve its non-profit regulation. In its most recent follow up Report on Ireland, the FATF rated Ireland as still only partially compliant with Special Recommendation VIII on Non-profit Organisations:

“The shortcomings identified in the [Mutual Evaluation Report 2006] have not been addressed as, at the time of drafting this report, the Charities Act 2009 is not yet in force. It is recommended

that Ireland approve and put into effect a law regulating the non-profit organisations that is in line with the requirements of FATF SR.VIII. While progress in this area has been made, Ireland's compliance with SRVIII cannot be judged as equivalent to an LC rating."⁶⁸

This wording is almost identical to that contained in the FATF's 3rd Mutual Evaluation Report on Ireland in 2006,⁶⁹ illustrating how little progress has been made in the overall regulation of nonprofits. From a risk management perspective, there are pressing international reasons to provide a better framework for charity regulation in Ireland.

While the international fears of terrorist misuse of charity funds in Ireland may not have materialised to date, the domestic consequences of regulatory failure have been realised all too clearly. In November 2013, the Irish parliament's Dáil Public Accounts Committee discovered that a national disability charity, the Central Remedial Clinic (hereinafter 'CRC'), had used charitable public donations to top up the salaries and pensions of well-paid staff at a time when the organisation was simultaneously cutting back on services that it provided to beneficiaries. The charity's former CEO, Paul Kiely, received an annual top-up payment of 136,000 Euro from the charity's funds on top of his HSE-approved salary of 106,000 Euro as well as a retirement package worth 750,000 Euro upon his retirement,⁷⁰ from donated charity funds. CRC's subsidiary company, Friends and Supporters of the CRC ('FSCRC'), which too enjoyed charitable tax-exempt status, transferred donations worth 280,000 Euro to CRC that enabled further top-up payments to be made to five senior CRC executives. FSCRC also gave a 3 million Euro interest free loan to the CRC to fund pension costs of CRC top staff.

The Public Account Committee's subsequent investigation of the 'top up scandal' also unearthed serious conflicts of interest for some CRC directors who simultaneously served as directors of the organization's fund-raising arm, FSCRC.⁷¹ Others CRC directors were found to be directors of CRC Medical Devices, a wholly owned commercial subsidiary, set up at the instigation of these directors, to manufacture wheelchairs which the CRC then recommended to the HSE for purchase on behalf of its beneficiary clients. CRC Medical Devices enjoyed an

interest free loan of 550,000 Euro from CRC, underwritten by FSCRC. It failed to make money, however, and was sold in November 2013, leaving FSCRC to absorb a loss of 200,000 Euro on the outstanding loan.⁷² It further emerged that the new CEO, Brian Conlon, appointed in July 2013 upon Kiely's retirement, was a former board member of the charity who was selected through a purely internal and highly irregular selection process, which resulted in the HSE issuing two letters of warning to the CRC and threatening to suspend nearly 250,000 Euro of its funding as part of the row.⁷³

The political fallout from the CRC scandal resulted in the resignation of the entire CRC Board, forcing the HSE to take over and appoint an interim administrator. Board members who were simultaneously directors of FSCRC, CRC Medical Devices or the Care Trust (a joint venture between FSCRC and another disability charity, Rehab) also resigned from those entities. The shockwaves of the CRC scandal have affected the charity sector as a whole, with increased public concern expressed over the lack of charity regulation. Lack of public confidence in the sector saw donations to charities fall by up to 40 percent for some charities in the immediate aftermath of the scandal,⁷⁴ prompting the government to release 1 million Euro in unspent funds from the Department of Social Protection to specific poverty charities in time for Christmas.⁷⁵ A Government spokesman acknowledged the move was partly to encourage people to keep giving money to charity in the wake of the Central Remedial Clinic's top-up payments scandal.⁷⁶

The state's response to the lack of charity transparency and accountability has taken place primarily within the hearings of the Dáil Public Accounts Committee, the legal remit of which is to examine public spending by any bodies which come under the remit of the Comptroller and Auditor General. Given that the CRC receives over 16 million Euro annually in state funding⁷⁷ from the HSE, the Committee's interest in this case is legitimate. It would not necessarily be the appropriate forum for other cases involving charity maladministration.⁷⁸ The Committee has been aided in its inquiries by the HSE interim administrator's discoveries of previously undisclosed information on the misuse of charitable funds to fund the former CEO's pension.⁷⁹ HSE involvement, however, is not

always a panacea: a HSE internal audit of CRC undertaken in summer 2013 did not uncover any of the disputed transfers now the subject of public controversy.

A matter of concern, however, has been the relative silence of the Department of Justice in the wake of the CRC scandal notwithstanding its direct responsibility for charity regulation. The absence of a charity regulator, the lack of a Charity Register and the absence of any statutory regulations relating to charitable financial reporting in Ireland are all contributory factors to the CRC scandal and matters that come clearly within Justice's remit. Failure to put in place the promised accountability framework, even as a deterrent measure, shows poor risk management by Justice. The unchecked ability of the FSCRC to pay over half of its annual income (700,000 Euro) to fund Kiely's pension package deal -- a transfer described in draft internal accounts as a 'donation' for which the minutes of the Friends and Supporters did not record an approval by the board of directors⁸⁰ -- is stark evidence of how lack of a charity regulatory framework, particularly charity accounting standards, allowed grave breaches of charity law to occur. The Minister of Justice's announcement that appointment of an interim charity regulator is now a priority issue may be best described as a reactive rather than proactive approach to policy implementation.

In the absence of the Charities Act's implementation, other regulators have locus standi to take action. The application of CRC and FSCRC charitable funds to non-exclusively charitable purposes, not to mention the potential *ultra vires* nature of some of these payments by the CRC, provides Revenue with scope to audit the charity and its related entities. Revenue has power in this regard to suspend or remove the company's charitable tax-exempt status. Closer again to the heart of the charity circle, at common law, at least until the commencement of s. 38 of the Charities Act 2009, the Attorney General as *parens patriae* is responsible for the protection of charities in Ireland and can initiate proceedings if there is evidence that trustees have failed in their duties under either Company law or existing Charities legislation.⁸¹ In this latter regard, a little discussed statutory body, the Commissioners for Charitable Donations and Bequests, also enjoys statutory authority, with the previous consent of the Attorney General, to sue for the recovery of any charitable gift intended to be

applied in Ireland that is improperly misapplied.⁸² The requirement of prior permission gives the AG discretion to reject the Commissioners' request, a course of action consistently employed by the AG.⁸³

Thus, there is no shortage of bodies that have an interest in good charity governance and could take enforcement action but the failure of these agencies to engage either to pre-empt the scandal arising or to resolve the problems it has created is a classic illustration of the multiple accountabilities discussed in Part III, above. The scale of the loss of charitable funds alone in this one documented scandal would have paid for the completion of the INKEx project. The damage caused to the reputation of the broader charity sector, evidenced by the reported collapse in charitable donations across the sector in the wake of the scandal coupled with the unquantifiable chilling effect of this scandal on potential future donors demonstrates the high costs of poor risk management in charity regulation.

VI. Conclusion

With the media spotlight now firmly fixed on charitable practices, there are hints and allegations of further examples of misconduct and in some instances outright fraud in areas ranging from charitable clothes recycling,⁸⁴ rehabilitation services for probationers,⁸⁵ and other health related charities.⁸⁶ Failure to provide a robust modern regulatory framework for charities has left Ireland defenceless in the face of the charity scandals now coming to light. This failure arises notwithstanding a domestic charity reform policymaking process now spanning almost 25 years, ongoing international pressure to regulate and the support and advice of neighbouring governments who have put their own charity regulatory experiences at Ireland's disposal.⁸⁷ The CRC top-up scandal has reopened the policy window for charity law reform and may yet achieve the change for which charities, elements of the international community and Irish policymakers have for so long strived in vain.

The challenge ahead now lies in effectively implementing the 2009 Act with sufficient resources to ensure that the regulator can provide effective oversight and scrutiny of charities in Ireland. Building the charities register and developing an annual standardised accounting and reporting facility is

crucial; ensuring consistent disclosure requirements across the charity sector, irrespective of whether a charity is incorporated or unincorporated, is equally important. The use made of such filings, if it is to act as a deterrent to those tempted to flout the regulations, will require a level of joined-up government thinking that has not always existed in the past along with greater support for the self-regulation efforts currently underway in areas of fundraising and governance.⁸⁸ Apathy has been the biggest enemy of charity law reform to date – on the part not only of statutory agencies but also on the part of charities themselves. The latter have been notably slow to sign up to voluntary codes even when stricter statutory regulation is the threatened alternative (as in fundrais-ing)⁸⁹ or in areas of reform entirely initiated by the sector itself (such as governance).

As recent events have shown, the incentive to charities to become more accountable arises when public and private funders recognise and insist upon its importance. Effective charity regulation works best in an environment in which there is a central repository of charity data that is easily accessible, comparable and subject to a triumvirate of scrutiny in the form of state, public (be it donors, media or beneficiary interest) and peer-review charity oversight.⁹⁰ The gauntlet has been laid down – it now remains to be seen how Ireland will respond to the challenges ahead.

VII. Zusammenfassung

Seit die Praktiken im Irischen Charity Sektor stärker im Brennpunkt des Medieninteresses stehen, gibt es vermehrt Anzeichen und Anschuldigungen zu Fällen von Fehlverhalten und in einigen Fällen offenem Betrug in verschiedenen Bereichen wie dem Recycling von Kleidung zu wohltätigen Zwecken, Angeboten zur Rehabilitation für Bewährungsstraftäter sowie bei Charities im Gesundheitswesen.

Infolge des Unvermögens, ein modernes Regelwerk für Charities zur Verfügung zu stellen, steht Irland all den Skandalen um Charities, die jetzt ans Licht kommen, hilflos gegenüber. Dieses Unvermögen besteht trotz eines beinahe 25 Jahre umfassenden inländischen politischen Reformprozesses im Recht der Charities, fortwährendem internationalem Druck, Regelungen zu verabschieden und ungeachtet der Unterstützung und dem Rat von Regierungen der Nachbarländer, die Irland ihre eigenen

Erfahrungen bei der Regulierung des Non-Profit-Sektors zur Verfügung gestellt haben. Infolge des Skandals um die Central Remedial Clinic ist die politische Diskussion um Reformen im Charity Recht wieder eröffnet und kann jetzt die Veränderungen herbeiführen, um die sich Charities, Teile der internationalen Gemeinschaft und irische Politiker so lange vergeblich bemüht haben. Die vor uns liegende Herausforderung besteht darin, den Charities Act aus dem Jahr 2009 wirkungsvoll und mit genügend Ressourcen umzusetzen, so dass sichergestellt ist, dass der Gesetzgeber eine effektive Aufsicht und Kontrolle von Charities in Irland anbieten kann. Der Aufbau eines Charity-Registers und die Entwicklung eines standardisierten jährlichen Rechnungs- und Berichtswesens sind entscheidend; ebenso wichtig ist es, im Charity Sektor einheitliche Offenlegungspflichten sicherzustellen, die unabhängig davon Anwendung finden, ob es sich bei einer Charity um eine juristische Person handelt oder nicht. Der Nutzen, den man aus solchen Berichtspflichten ziehen kann, nämlich diejenigen abzuschrecken, die versucht sind, sich über Regelungen hinwegzusetzen, erfordert ein Maß an vernetztem staatlichem Denken, das es in der Vergangenheit nicht immer gab. Daneben bedarf es größerer Unterstützung für die Bemühungen um Selbstregulierung, die im Bereich Fundraising und Governance im Gange sind. Bis heute war Gleichgültigkeit der größte Feind von Reformen im Charity Law – nicht nur auf Seiten der staatlichen Stellen, sondern auch auf Seiten der Charities selbst. Diese waren erkennbar zögerlich, freiwillige Kodexe zu unterzeichnen, selbst wenn alternativ eine strengere Regulierung drohte wie beim Fundraising oder auch in Bereichen, wo Reformen vollständig vom Sektor selbst angeregt wurden, wie z.B. im Bereich der Governance. Wie die jüngsten Ereignisse gezeigt haben, stellt es für Charities einen Anreiz dar, sich stärker verantwortlich zu fühlen, wenn öffentliche und private Förderer diese Verantwortlichkeiten auch erkennen und ihre Bedeutung einfordern. Wirkungsvolle Regelungen für Charities funktionieren am besten, wenn es ein zentrales Register für Charities gibt, wo alle Daten leicht zugänglich und vergleichbar sind und durch ein Triumvirat von Staat, Öffentlichkeit (sei es der Stifter, die Medien oder die Begünstigten) und Peer-Review durch die Charities selbst kontrolliert werden können. Der Ball ist im Spiel – jetzt bleibt abzuwarten, wie Irland auf die vor ihm liegenden Herausforderungen reagiert.

Der österreichische Corporate Governance-Kodex für Non-Profit-Organisationen

SUSANNE KALSS

- I. Non Profit Governance
- II. Notwendigkeit von Regelungen
- III. Ein Corporate Governance Kodex für Non-Profit-Organisationen
- IV. Österreichischer Governance-Kodex für Non-Profit-Organisationen
- V. Dauernde Beobachtung und Anpassung¹³⁴
- VI. Der Inhalt des Kodex
 - 1. Zielrichtung des Kodex
 - 2. Regelungsgegenstand
 - 3. Verband
 - 4. Die einzelnen Grundsätze
 - 5. Organe der Non-Profit-Organisation. 139
 - 6. Besondere Regelungen: Verband -Unvereinbarkeit – Interessenkonflikt 140
 - 7. Rechnungslegung, Rechenschaft und Offenlegung
- VII. Zusammenfassung
- VIII. Summary
- IX. Anhang: Governance Kodex für Nonprofit Organisationen

I. Non Profit Governance

Corporate Governance in dem weiten Verständnis, sich mit der Lenkung und Regulierung einer Organisation zu beschäftigen, ist ein Thema von hoher Relevanz für Non-Profit-Organisationen. Schon der Begriff und das Konzept von Governance betonen im Unterschied zu Management oder Controlling, dass neben der schlichten Steuerung vor allem die Rechenschaft darüber und der Schutz verschiedener Stakeholder oder Interessenträger angesprochen werden.¹ Gerade für Non-Profit-Organisationen, deren Bestand und Tätigkeit in hohem Maß von der ihnen zugestanden Bedeutung und Rechtfertigung abhängen, ist eine

Governance unbedingt notwendig, geradezu unverzichtbar. Deutlich wird das bei jenen Organisationen, die sich öffentlicher Förderung erfreuen oder sich in hohem Maß durch Spenden finanzieren und von Freiwilligenarbeit leben.

Ein einheitlicher Non Profit Governance-Kodex kann daher dazu beitragen, interne Steuerung und Rechtfertigung an bestimmte Anforderungen zu knüpfen, diese Regelungen und Steuerungsmechanismen im öffentlichen Bewusstsein zu verankern und bedarfsgerecht fortzuentwickeln.² Ein einheitlicher Non Profit Governance-Kodex wird für Deutschland ausdrücklich gefordert.³ Ein Non Profit Governance-Kodex zielt trotz der Bedeutung von Non-Profit-Organisationen für die Zivilgesellschaft nicht unmittelbar auf die gesamtgesellschaftliche Wirkung und Bedeutung, sondern wählt den betriebswirtschaftlichen internen Ansatz und zielt auf die interne organisatorische Leitung und Kontrolle einer Non-Profit-Organisation.

Ein Governance-System bildet die Gesamtheit aller steuerungswirksamen Strukturen und Mechanismen einer Organisation, die die Erfüllung von Rechenschaftspflichten und den Schutz von Interessenträgern (Stakeholdern) sicherstellen. Naheliegenderweise hat jede Non-Profit-Organisation irgendein Steuerungs- und Governance-System. Damit ist aber noch keine Aussage darüber getroffen, wie diese Steuerung und Governance funktionieren und in welcher Weise die Interessen von Stakeholdern oder Interessenträgern angesprochen und sichergestellt werden. Entscheidend ist letztlich die Frage, wie die Rechenschaftspflicht der Non-Profit-Organisationen durch Governance tatsächlich erreicht werden kann, nämlich wem gegenüber die Non-Profit-Organisation überhaupt rechenschaftspflichtig ist und wie diese Rechenschaftspflicht erfüllt werden kann. Schließlich ist nach den Kriterien für die Leistung zu fragen, für welche die Organisation rechenschaftspflichtig ist.⁴

Non-Profit-Governance wird definiert als die Summe von Instrumenten, Maßnahmen und Mechanismen, die den Vorstand einer Non-Profit-Organisation bei der globalen Steuerung und wirksamen Wahrnehmung seiner Aufgaben unterstützen sowie die Berücksichtigung der Interessenträger (Stakeholder) sicherstellen.⁵ Letztlich geht es darum, dass Governance nach Grundsätzen und Richtlinien ausgerichtet wird, die die

Wahrung der unterschiedlichen Interessen der einzelnen Interessenträger gewährleisten sollen. Die Governance-Regelungen sollen daher – ähnlich wie die Corporate Governance – eine Grundlage für eine klare Festlegung der Entscheidungsfindung und Kontrolle der getroffenen Entscheidungen unter Berücksichtigung der maßgeblichen Akteure und Interessenträger schaffen.⁶

II. Notwendigkeit von Regelungen

Gerade bei fremdnützigen Non-Profit-Organisationen zeigt sich ein besonderes Kontrollproblem, weil es dort oft an dem Druck von Gesellschaftern und Kapitalmarkt fehlt, auf den der Corporate Governance-Kodex für börsennotierte Gesellschaften ausgerichtet ist und dadurch die Spielräume des Managements und die Gefahr zur Selbstbedienung erheblich steigen.⁷ Fehler des Managements gehen zulasten des Vermögens der fremdnützigen Non-Profit-Organisationen, nicht hingegen zulasten des persönlichen Vermögens der dahinterstehenden Gesellschafter. Dies zeigt sich ganz deutlich bei der mitgliederlosen Stiftung oder beim fremdnützigen Verein. Dieser hat zwar Mitglieder, die jedoch keinen Anspruch auf Gewinnausschüttung haben, sodass es ihnen zumindest nach dem Modell und typischerweise an einem Anreiz zur effizienten Kontrolle fehlt.⁸ Besteht hingegen in einer Non-Profit-Organisation ein Kontrollorgan – sei es ein Aufsichtsrat oder nicht geschäftsführende Mitglieder in einem Leitungsorgan – werden darin vertretene Personen unter Umständen in erster Linie zu Repräsentationsaufgaben berufen und sehen daher ihre Überwachungsaufgabe nicht als prioritär an.⁹

Die besonderen Kontrollprobleme und ein Kontrolldefizit erhöhen die Gefahr, dass die Verantwortlichen, somit insbesondere die Leitungsbefugten, in der Realität das Ziel der gemeinnützigen Non-Profit-Organisation, d.h. die Förderung des satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecks, nicht zielgerichtet verfolgen, sondern Chancen zur persönlichen Vorteilsverfolgung wahrnehmen. Dies zeigt sich vor allem in folgenden möglichen Fehlentwicklungen:¹⁰

- Offene oder verdeckte Ausschüttungen für privatnützige Zwecke, etwa durch Bezahlung überhöhter Vergütungen und Abrechnung

von Sonderleistungen sowie generell der Griff in die Kasse;

- Förderung eines heimlichen Zwecks, d.h. eines Zwecks, der überhaupt nicht statutarisch niedergelegt, aber dennoch faktisch vorrangig verfolgt wird; vielfach wird die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks nur vorgeschoben, z.B. eine Vermögensanlage, die auch bei einem langfristigen Anlagehorizont von vornherein offenkundig unrentabel sein muss;
- Missachtung der Widmung von externen Spenden und Stiftern, z.B. bei Verwendung von Spenden für einen anderen gemeinnützigen Zweck als den vom Spender vorgesehenen

Non-Profit-Organisationen wurden im Vergleich der Gesellschaften in der Governance-Diskussion lange vernachlässigt. Insgesamt sind die Aufmerksamkeit und das Interesse der rechtswissenschaftlichen Diskussion für den Non-Profit-Bereich im Vergleich zum Gesellschaftsrecht geringer.¹¹ Diese Situation ändert sich langsam, zumal die wirtschaftliche Bedeutung des Non-Profit-Sektors dramatisch wächst.¹² Nun gibt es zunehmend auch empirische Studien über die Governance von Non-Profit-Einrichtungen; diese sind aber stark auf den Stiftungsbereich konzentriert.¹³ Nach dem gesetzlichen Konzept besteht gerade in Stiftungen mit einer gemeinnützigen Ausrichtung die Gefahr eines strukturellen Kontrolldefizits, zumal Anteilseigner fehlen, die ein ökonomisches Interesse an einer ordnungsgemäßen Leitung und Kontrolle der Stiftung haben.¹⁴ Zwar kann nicht, anders als von der Judikatur postuliert, von einem generellen Kontrolldefizit der Einrichtung der Privatstiftung ausgegangen werden,¹⁵ vielmehr hängt dies von der konkreten Gestaltung ab. Jedenfalls sind aber die Tendenz und die Gefahr etwa bei einer Stiftung wegen des Fehlens dauerhaft wirtschaftlich interessierter Personen sehr hoch; dies ist Gegenstand einer gerade auch auf gemeinnützige Stiftungen ausgerichteten Diskussion. Da österreichische Privatstiftungen sowohl für gemeinnützige als auch eigennützige Zwecke herangezogen werden können, sind sie Gegenstand einer breiten stiftungsrechtlichen Diskussion über sorgfaltsgemäße Leitung und Kontrolle einer Privatstiftung.¹⁶ Auch für den Bereich der gemeinnützigen Stiftungen wurde herausgearbeitet, dass völlig verschiedene Typen gemeinnütziger Stiftungen bestehen. Wesentlich ist zu

unterscheiden zwischen Stiftungen zur Förderung der Allgemeinheit, bei denen der Zweck durch die Förderung einer oder weniger ganz bestimmter Rechtsträger erreicht wird, und Stiftungen, die an einen wechselnden Begünstigtenkreis (z.B. Stipendiaten) Leistungen erbringen.¹⁷ Das österreichische Privatstiftungsrecht sieht ohne entsprechende Regelungen in der Stiftungserklärung im Konzept vor, die Leitung und Kontrolle mit einem dreiköpfigen Vorstand, einer zwingenden Prüfung der Privatstiftung, einer weit ausgeprägten Kontrolle durch das Firmenbuch und einer ergänzenden Geltendmachung der Begünstigtenrechte durch die Judikatur¹⁸ zu bewältigen und der weitreichenden und auch gelebten Gestaltungsfreiheit des Stifters mit Kontrolleinrichtungen zu begegnen.¹⁹ Es sieht auch die Ermächtigung vor, durch entsprechende privatautonome Gestaltung eine ausgewogene Governance-Struktur zu schaffen und ein interessengerechtes System von Leitung und Kontrolle zu etablieren.²⁰ Das System setzt einen wachen und gestaltungsfreudigen Stifter voraus.

Das Stiftungsrecht und im Besonderen das Privatstiftungsrecht spielen in der Lehre und in der Judikatur eine große Rolle. Das Stiftungsrecht deckt aber nur einen kleinen Teil des Non-Profit-Sektors ab. Der weitaus größte Teil ist in Vereinen organisiert. Im Vereinsrecht wird die Frage ordnungsgemäßer Leitung und Kontrolle rechtsformspezifisch und nahe am Gesetzeswortlaut diskutiert.²¹ Eine generelle und sachliche Diskussion der ordnungsgemäßen Leitung und Kontrolle findet sich im Vereinsrecht deutlich weniger als im Stiftungsrecht, obwohl gerade auch wegen der Gestaltungsfreiheit und der Zurückhaltung des Gesetzes und dem fehlenden dauernden wirtschaftlichen Interesse von Eigentümern das Phänomen bekannt ist und tatsächlich besteht.

Für den einzelnen Gründer einer Non-Profit-Organisation bildet die weitgehende Gestaltungsfreiheit der Organisation des Vereins einen Vorteil.²² Diese Gestaltungsfreiheit verlangt verantwortungsvolle Gestaltung und Vorkehrungen, um die Gefahren einer persönlichen Vorteilsverfolgung und einseitigen Interessenverfolgung zulasten des gemeinnützigen Zwecks und der statutenmäßig festgelegten Ausrichtung nicht zu fördern oder zu erleichtern.

Da dispositives Recht als Leitlinie und als Reserveordnung fehlt²³ und sich das Gesetz weitgehend auf Regelaufträge²⁴ oder überhaupt nur auf

Regelermächtigungen an den jeweiligen Satzungs- oder Statutengeber beschränkt,²⁵ sind ergänzende Regelungen erforderlich. Sie haben den durch das Gesetz offenen Raum zu füllen. Der Regelungsauftrag verzichtet auf die inhaltliche Determinierung einzelner Aspekte und beauftragt oder ermächtigt bloß den Satzungsgeber oder einen sonstigen Normgeber zur Gestaltung.²⁶ Daher sind gerade im Bereich der Non-Profit-Organisationen und insbesondere für die dort dominierende Rechtsform des Vereines Empfehlungen für eine sachgerechte Gestaltung der Leitung und Überwachung einer Good Corporate Governance für Non-Profit-Organisationen notwendig und besonders gerechtfertigt.

III. Ein Corporate Governance Kodex für Non-Profit-Organisationen

In Deutschland und in der Schweiz ist in den letzten Jahren eine Vielzahl von unterschiedlichen Governance-Kodizes für Non-Profit-Organisationen entstanden. In einer kürzlich durchgeführten Studie wurden mehr als 15 verschiedene Kodizes gezählt.²⁷ Zehn Kodizes wurden in Deutschland etabliert, fünf Kodizes in der Schweiz.

Die Bezeichnung der Kodizes ist völlig unterschiedlich. Sie reicht von Arbeitshilfe, über Foundation Code, Corporate Governance Kodex, Swiss NPO Code bis hin zu Richtlinien der Verbandsführung, Verhaltenskodex, Unternehmenskodex, Selbstverpflichtung für mehr Transparenz und gute Geschäftsführung.²⁸ Das Regelwerk bezieht sich entweder auf eine Einzelorganisation oder eine Zentral- oder Dachorganisation. Allein schon dieser Blick auf die Titel zeigt die Vielfältigkeit und Unterschiedlichkeit der Kodizes.

Der maßgebliche Unterschied zur Governance von Unternehmen liegt nicht so sehr in der Zusammenarbeit der einzelnen Organe einer Einrichtung im Vergleich zu einem Unternehmen, sondern in den organisatorischen Grundstrukturen einer Non-Profit-Organisation. Dies zeigt sich in der Besetzung der Aufsichtsgremien durch Ehrenamtliche, in den fehlenden Marktmechanismen sowie in der vielfältigen Interessenträgerschaft und unterschiedlichen Zielorientierung in Non-Profit-Organisationen.²⁹ Eine schematische Übernahme der Corporate Governance-Strukturen auf Non-Profit-Organisationen ist wegen dieser Unterschiedlichkeiten daher auch nur in bestimmten Bereichen und

Einzelfragen möglich. Zu bedenken ist zudem der höhere administrative Aufwand, der mit guten Governance-Lösungen verbunden ist. Vielfach fehlt es in Non-Profit-Organisationen an Zeit, Geld und auch der fachlichen Ausbildung der Betroffenen.³⁰ Von entscheidender Bedeutung ist daher das Gebot der Verhältnismäßigkeit, d.h. einer dem Bedarf und der Leistungskraft angemessenen Gestaltung der Governance für die jeweilige Non-Profit-Organisation.

Wegen der großen Gestaltungsfreiheit im Recht der Non-Profit-Organisationen, insbesondere im Vereinsrecht und im Stiftungsrecht, unterscheiden sich die Kodizes im Detaillierungsgrad und in der thematischen Schwerpunktsetzung. Gerade die Abdeckung der Themenbereiche und die Ausformulierung im Detail haben aber einen wesentlichen Einfluss auf die Umsetzung und Anwendbarkeit eines Kodex in der täglichen Arbeit einer Non-Profit-Organisation. Ein geringer Detaillierungsgrad lässt einerseits einen großen Spielraum weiterhin offen, während zu detaillierte Vorgaben vielfach organisatorische und aufwendige Anpassungen verlangen, die wiederum nicht für alle Non-Profit-Organisationen passen und die daher auf geringe Akzeptanz stoßen. Daher ist ein Mittelweg zu wählen. Die Verfasser eines Kodex müssen – naturgemäß – die Praxis kennen und auf Basis ihrer Erfahrung umsetzbare Richtlinien entwickeln, um Akzeptanz zu erfahren und zugleich auch die maßgeblichen Themenfelder zu erfassen und zu formulieren.³¹ Die Interessenträger einer Organisation müssen identifiziert und offengelegt werden, damit bestimmt werden kann, wessen Rechte besonders anzusprechen und zu schützen sind.³² Die Schwierigkeit der Non-Profit-Governance liegt darin, den Prinzipal, somit den Auftraggeber und Interessenträger, zu definieren, um seine Interessen bestmöglich zu schützen.³³

IV. Österreichischer Governance-Kodex für Non-Profit-Organisationen

Auf der Grundlage der Überlegungen, dass der Non-Profit-Sektor in Österreich eine große und noch zunehmende wirtschaftliche Bedeutung hat und eine wichtige gesellschaftspolitische Rolle spielt, wurde von der Wirtschaftsuniversität Wien ein Governance-Kodex für Non-Profit-

Organisationen erarbeitet und im Frühjahr 2013 als Entwurf der Bereichsöffentlichkeit vorgestellt.³⁴ Vertreter des Non-Profit-Instituts, Herr Dr. Christian Schober und Univ. Prof. Michael Meyer, sowie des Departments für Unternehmensrecht, Univ. Prof. Susanne Kalss und Mag. Lukas Eder und von Non-Profit-Management-Experten, Mag. Bojan Djukic und Herr Dr. Christian Horak, haben mit ihren fachlichen Ausrichtungen des Non-Profit-Managements und der Organisation, des rechtlichen Know-hows im Gesellschafts-, Stiftungs- und Vereinsrecht sowie ihrer engen Verknüpfung mit der Praxis diesen ersten Governance-Kodex für österreichische Non-Profit-Organisationen erarbeitet und dabei wesentliche Fragen diskutiert und formuliert. Die Legitimation der Verfasser des Kodex leitet sich aus ihrer fachlichen Qualifikation im Management der Non-Profit-Organisation und den rechtlichen Grundlagen ab. Die Gruppe ist im Wesentlichen universitär geprägt. Die Arbeit der Gruppe versteht sich als wissenschaftlich fundiertes Vorhaben, zugleich als Dienstleistung an der zivilen Gesellschaft, eine Anleitung und Empfehlung für eine konkretisierende Gestaltung der einzelnen Einrichtungen und Non-Profit-Organisationen vorzulegen. Um eine Akzeptanz bei den betroffenen Non-Profit-Organisationen zu erreichen, wurden sie frühzeitig eingebunden. Bereits zu Beginn der Arbeit im Sommer 2012 wurden zahlreiche Personen zu ihrer grundsätzlichen Meinung zu einem solchen Vorhaben befragt, d.h. ob sie die Erarbeitung eines derartigen Kodex für sinnvoll und sachgerecht halten. Überwiegend wurde dies in Einzelgesprächen mit maßgeblichen Vertretern von Non-Profit-Organisationen bejaht. Im Frühjahr 2013 wurde im Rahmen eines eingeschränkten Public Postings mit Kommentierungs- und Dialogmöglichkeit eine interessierte Bereichsöffentlichkeit von mehr als 70 Non-Profit-Organisationen mit dem Entwurf des Kodex befasst. Die Vertreter dieser Non-Profit-Organisationen wurden eingeladen, eine kritische Kommentierung vorzunehmen und Stellungnahmen zum Kodex im Grundsätzlichen sowie zu den einzelnen Regelungen zu erstatten. Zahlreiche Einrichtungen machten von dieser Möglichkeit Gebrauch.

Der österreichische Non Profit-Kodex wählt einen Ansatz, der klar auf das Zusammenspiel von Aufsichtsorgan und Geschäftsführung der Non-Profit-Organisation zielt. Die primären Adressaten sind die Spender und Geldgeber. Dies ist naheliegend, können doch die Geldgeber und Spender

am ehesten mit den Eigentümern oder Risikokapitalgebern der Corporate Governance von profitorientierten Gesellschaften verglichen werden.³⁵ Die Rechtfertigung von Governance-Systemen und Governance-Empfehlungen liegt vor allem in der Fähigkeit, fortlaufend die als wünschenswert angesehenen Resultate zu erzielen. Somit werden effiziente und effektive Verfahren geschaffen und gepflegt, um diese Ziele zu erreichen.³⁶

Der Zweck dieser auf Organisation, Leitung und Überwachung ausgerichteten Governance liegt somit darin, die effiziente Missionserreichung der Non-Profit-Organisationen sicherzustellen. Hinzu kommt zumindest teilweise die Teilhabe und Teilnahme der betroffenen Interessenträger aus der Geschäftsführung und Kontrolle der Non-Profit-Organisation.³⁷ Der österreichische NPO-Kodex verfolgt vor allem die professionelle, auf das Management, somit Aufsicht und Geschäftsführung der Non-Profit-Organisation, zielende Governance, verbunden mit Elementen der Partizipation bestimmter maßgeblicher Interessengruppen. Die Teilnahme dieser Interessengruppen ist aber nicht das primäre Ziel des Kodex. Die Einbeziehung dieser Gruppen erfüllt eher die Funktion, eine dauernde Verbindung mit diesen Gruppen zu schaffen und zugleich den Bestand dieser Non-Profit-Organisation zu rechtfertigen.³⁸

Dem Vorhaben liegt die Erkenntnis zugrunde, dass der Verein in Österreich zwar nicht die einzige Rechtsform, aber die in der Praxis weitaus dominierende Rechtsform für Non-Profit-Organisationen ist.³⁹ Daher orientieren sich die einzelnen Empfehlungen und Regelungsvorschläge an der Rechtsform des Vereins. Sie sind aber so gefasst, dass sie ohne weiteres auch auf andere Rechtsformen, d.h. auf Stiftungen, Anstalten, insbesondere aber auf eine gemeinnützige GmbH oder sonstige Einrichtung, übertragbar sind.

Der Verein besteht nicht nur als unabhängige Einrichtung. Vielmehr und typischerweise sind bei größeren Non-Profit-Organisationen Verflechtungen und komplexe Gruppengestaltungen etwa in Form von Dachvereinen oder Zentralorganisationen vorstellbar. Daher wird auf diese gruppen- oder konzernähnliche Gestaltung besonders eingegangen. Der Begriff des Verbands erfasst diese Form einer Vereinsgruppe, für den besondere Regelungsvorschläge gemacht werden, um Fragen und

Konstellationen der Praxis tatsächlich zu erfassen und diesen ganz zentralen und wichtigen Bereich nicht unberücksichtigt zu lassen.

Die Regelungen müssen einen bestimmten Detaillierungsgrad erreichen, damit eine Hilfestellung geleistet werden kann. Wegen der großen Gestaltungsfreiheit und mangels dispositiver Regelungen im Gesetz müssen Empfehlungen formuliert oder ein konkreter Handlungsstandard angeboten werden.

Mit dem Kodex wurde eine allgemeine Regelungsempfehlung erarbeitet. Eine wesentliche Vorarbeit liegt daher darin, Interessen und mögliche Interessenträger zu identifizieren und Instrumente für ihre Interessenwahrung zu entwickeln. Sie reichen von statutenmäßiger Verankerung des Zwecks über die vertragliche Bindung der großen einflussreichen Gruppe bis zur Information des heterogenen und stetig wechselnden Begünstigten- und Adressatenkreises.

Ausdrücklich wird in der Präambel des Non-Profit-Kodex festgehalten, dass derzeit kein Zertifizierungssystem angestrebt wird, vielmehr sollen die Empfehlungen eine Anleitung und einen Vorbildcharakter abgeben. Sie sollen auch keinen zusätzlichen verpflichtenden administrativen Aufwand verursachen, selbst wenn es in einzelnen Non-Profit-Organisationen oder in Teilbereichen durch die Anpassungen und Adaptierungen zu temporären Zusatzaufwendungen kommen wird. Da die Empfehlungen die vertrauensvolle Zusammenarbeit in den Organisationen und zwischen den Organisationen positiv beeinflussen sollen und die Abläufe und Strukturen transparent, missionsorientiert, effektiv und effizient ausgestaltet werden sollen, werden sich diese zusätzlichen temporären Aufwendungen nach Auffassung der Verfasser des Kodex jedenfalls auszahlen.

Naturgemäß ist der Governance-Kodex für Non-Profit-Organisationen ebenso wie die anderen in Österreich bestehenden Kodizes eine schlichte Empfehlung und eine Anleitung für eine mögliche Selbstbindung durch die einzelnen Non-Profit-Organisationen durch Umsetzung in den Statuten oder Geschäftsordnungen der jeweiligen Einrichtungen. Der Kodex versteht sich daher als Empfehlung und Anleitung zur Gestaltung der Leitung und Aufsicht der jeweiligen Non-Profit-Organisation. In Österreich wurden bislang von verschiedenen einzelnen Non-Profit-

Organisationen, etwa u.a. vom ÖAMTC, bereits Governance-Richtlinien etabliert. Es besteht aber bislang noch kein allgemeiner übergreifender Governance-Kodex. In der Gruppe der Verfasser besteht das gemeinsame Verständnis, dass ein Bedarf dafür besteht, zumal der große Gestaltungsfreiraum des Vereins- und Stiftungsrechts einer sachgerechten Ausgestaltung bedarf. Der Kodex soll eine entsprechende Gestaltung der Satzungen, Statuten, Geschäftsordnungen und sonstiger Rechtsakte erleichtern. Er versteht sich als Hilfestellung und Erleichterung für die tägliche Bewältigung von Governance-Fragen.

Der Kodex wurde aus Eigeninitiative der Angehörigen der genannten Gruppe erstellt. Im Konsultationsprozess mit Führungskräften aus den einzelnen Non-Profit-Organisationen wurde er wesentlich weiterentwickelt und ausgestaltet. Die Empfehlungen verstehen sich als Good Practice, d.h. einer sachgerechten Gestaltung innerhalb des rechtlichen Rahmens, um Fragen der Leitung und Kontrolle von Non-Profit-Organisationen im Interesse der betroffenen Interessenträger sachgerecht zu bewältigen. Good Practice oder Good Governance versteht sich vor allem als klare und nachvollziehbare Zuweisung von Rechten und Pflichten und damit der Verantwortlichkeit; weiters sollen die Nachvollziehbarkeit und Überprüfbarkeit der Handlungen durch eine klare Festlegung des Organisationsablaufes gewährleistet werden. Dies erleichtert insgesamt den Ablauf, fördert die Konzentration auf die eigentliche Tätigkeit der Non-Profit-Organisation und soll die dauernde organisationsinterne Beschäftigung mit Abläufen und Strukturen reduzieren. Durch klare, transparente und auf die unterschiedlichen Interessenträger ausgerichteten Regelungen der Leitung, Kontrolle und Mitwirkung in den Non-Profit-Organisationen soll auch ungerechtfertigten Anschuldigungen oder Forderungen von Interessenträgern oder Außenstehenden begegnet werden. Ein Kodex und dessen Offenlegung nach außen können daher vor allem Vertrauen gegenüber den Interessenträgern und der Öffentlichkeit schaffen.

V. Dauernde Beobachtung und Anpassung

Der Kodex versteht sich naturgemäß nicht als „Einmalveranstaltung“ und einmalige Anleitung, vielmehr als ständiger Begleiter, der Anregungen für die eigene Fortentwicklung, vor allem auch für eine Fortentwicklung der

jeweiligen Umsetzung in der einzelnen Non-Profit-Organisation geben soll. Er enthält daher eine Empfehlung für eine Selbstevaluierung (Self Assessment), um erst später erkennbare Schwachstellen auszubessern.

VI. Der Inhalt des Kodex

1. Zielrichtung des Kodex

Der Kodex setzt sich aus drei Abschnitten zusammen. Zunächst werden die allgemeinen Regelungen und Grundsätze der Non-Profit-Governance festgelegt (Abschnitt A), in Abschnitt B werden die Regelungen für die Organe der Non-Profit-Governance normiert. Abschnitt C enthält besondere Regelungen der Non-Profit-Governance. Schließlich runden ein Glossar über die verwendeten Begriffe, ein Abkürzungsverzeichnis sowie Anhang I über ein Scoring-Modell zur Identifikation wesentlicher Interessenträger und Interessenträgerinnen und schließlich Anhang II über Vertretungssysteme zur Identifikation von konkreten Vertretungspersonen den Kodex ab.

In Abschnitt A werden die Zielrichtung und der Anwendungsbereich des Kodex festgelegt. Der Kodex verfolgt dabei das Ziel, eine Hilfestellung und Empfehlung für eine effiziente, transparente, wirksame und interessengruppenorientierte Aufgabenerfüllung der Verantwortlichen in Non-Profit-Organisationen und Verbänden zu sein. Sein Ziel liegt darin,

- eine transparente und klare Leitung und Aufsicht,
- eine klare Aufgabenteilung zwischen den Organen,
- die Berücksichtigung wesentlicher Interessenträgerinnen,
- das Vertrauen der Öffentlichkeit, der Geldgeber, insbesondere Spender und Spenderinnen, und der öffentlichen Hand in die Organisation,
- die Transparenz durch zeitgerechte, umfassende Informationen über Leistungen, Wirkungen und Tätigkeit der Organisation zu fördern.

Damit soll herausgestellt werden, dass die organisationsrechtliche und rechtliche Infrastruktur für die jeweilige Non-Profit-Organisation

individuell geschaffen und gelebt werden soll.

2. Regelungsgegenstand

Der Kodex richtet sich an Non-Profit-Organisationen. Die Definition und Umschreibung baut auf einer international und rechtsvergleichend ausgerichteten typologischen Begriffserfassung auf, bei der theoretische und empirische Aspekte kombiniert werden.⁴⁰ Der Kodex folgt damit einer typologischen Begriffsbildung⁴¹ und stellt folgende Kriterien für „Non-Profit-Organisationen“ auf:

- Die Organisation muss über ein Mindestmaß an formaler Organisation, d.h. sie muss über eine Satzung oder ein Statut oder eine sonstige Rechtsgrundlage verfügen.
- Es muss sich um eine private Organisation handeln, d.h. um eine juristische Person des Privatrechts oder juristische Person des öffentlichen Rechts ohne Hoheitsgewalt oder mit Aktivitäten im Ausmaß von unter 5 % im Bereich der Hoheitsgewalt.
- Die Organisation darf keine Gewinn- oder Überschussausschüttung an Eigentümer oder Mitglieder vornehmen, es sei denn, es handelt sich bei den Eigentümer und Mitgliedern um Non-Profit-Organisationen, die diese Regel nicht verletzen, wie etwa im Bereich von auch unternehmerisch tätigen Gesellschaften.
- Die Organisation muss über ein Minimum an Selbstverwaltung bzw. Entscheidungsautonomie verfügen.
- Die Organisation muss über ein Mindestmaß an Freiwilligkeit verfügen, d.h. es müssen ehrenamtliche Funktionäre tätig sein oder die Organisation muss durch Freiwilligenarbeit oder durch ein bestimmtes Spendenaufkommen gekennzeichnet sein. Wenn es sich ohnehin um eine 100%-ige operative Tochtergesellschaft einer Non-Profit-Organisation handelt, wird dieses Kriterium miterfüllt.

Der Begriff der Non-Profit-Organisation, der dem Kodex zugrunde liegt, entspricht dem modernen Verständnis der Non-Profit-Diskussion. Selbst wenn sich daher der Kodex aufgrund dieser allgemeinen Umschreibung nicht ausschließlich an eine bestimmte Rechtsform richtet, sondern an ein

breites Spektrum, wie gemeinnützige GmbHs, nicht gewinnorientierte OGs und KGs, Verein & Co KGs, Stiftungen, gemeinnützige Privatstiftungen, Genossenschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts, richtet, liegt der wesentliche Schwerpunkt auf Vereinen. Der Kodex unterscheidet zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Non-Profit-Organisationen und orientiert sich dabei an § 22 Abs. 1 und Abs. 2 VerG, wobei für kleine Non-Profit-Organisationen ein Zehntel der dort genannten Beträge bereits als Obergrenze gilt, um den Besonderheiten der unterschiedlichen Gestaltungen und Ausrichtungen Genüge zu tun. Kleine Non-Profit-Organisationen sind solche Non-Profit-Organisationen, die gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren von jeweils bis zu 300.000 Euro haben oder jährlich vom Publikum gesammelte Spenden von jeweils 100.000 Euro. Mittelgroße Non-Profit-Organisationen werden als Non-Profit-Organisationen umschrieben, die gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinanderfolgenden Rechnungsjahren von jeweils bis zu 3 Mio. Euro haben oder in diesem Zeitraum über ein jährliches Aufkommen von bis zu 1 Mio. Euro an im Publikum gesammelten Spenden verfügen. Als groß gelten Non-Profit-Organisationen mit einem jährlichen Spendenaufkommen über den genannten Beträgen.

Ein Kodex für Non-Profit-Organisationen muss nicht nur die Vielfalt der Rechtsformen, sondern vor allem die Gestaltungsfreiheit innerhalb der maßgeblichen Rechtsformen, insbesondere innerhalb des Vereins bewältigen und angemessen berücksichtigen und trotz der Vielgestaltigkeit robuste und tragfähige Anleitungen geben. Von besonderer Bedeutung zeigt sich dies bei der Vielfalt der völlig unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten von Aufsicht und Leitung einer Organisation. Daher geht der Kodex unter Punkt 3.1. auch ausdrücklich auf unterschiedliche Arten ein und stellt die zweistufige Organisation mit der Mitgliederversammlung und einem Leitungsorgan der dreistufigen Organisation mit der Mitgliederversammlung, dem Leitungsorgan und einem operativen Geschäftsführungsorgan besonders komplexen Organisationen mit der Mitgliederversammlung, einem Aufsichtsorgan, dem Leitungsorgan und einem operativen Geschäftsführungsorgan gegenüber. Noch komplexer und vielgestaltiger werden diese Leitungs-

und Überwachungsstrukturen innerhalb von Verbänden von Non-Profit-Organisationen, d.h. bei Gruppenbildungen. Dies ist eine besondere Herausforderung für den Non Profit Governance-Kodex, der eben anders als der Corporate Governance-Kodex für börsennotierte Unternehmen nicht an einer einzigen Rechtsform mit einem strikten gesetzlichen Regelungskorsett ausgerichtet ist.

Anders als der Corporate Governance Kodex für börsennotierte Unternehmen und anders auch als der Public Corporate Governance Kodex verzichtet der Governance Kodex für Non-Profit-Organisationen auf eine Markierung, ob es sich um eine gesetzliche, zwingende Regelung (L-Regelung), um eine dispositive Regelung, bei der eine Abweichung einen Rechtfertigungs- und Erklärungsbedarf auslöst (C-Regelung – Comply or Explain) oder um eine schlichte Empfehlung (R-Regelung – Recommendation) handelt. Vielmehr ergibt sich aus den Regelungen selbst bereits, ob es sich um eine unbedingt verpflichtende Regelung oder nur um eine Anleitung mit Gestaltungsmöglichkeit oder um eine schlichte Empfehlung handelt. Damit wird der besondere Service-Charakter und Unterstützungs-Charakter, der mit seiner sachlichen Rechtfertigung Anerkennung und Akzeptanz erlangen soll, unterstrichen.

3. Verband

Wie bereits angesprochen, richtet sich der Governance Kodex für Non-Profit-Organisationen auch an Vereinigungen und Zusammenschlüsse sowie Gruppen von Vereinen oder Non-Profit-Organisationen, die als Verband im Sinne von § 1 Abs. 5 VerG beschrieben werden. Eine wesentliche Leistung des Kodex liegt in der Vertiefung des Begriffs des Verbands. Salopp lässt sich dies als „Non-Profit-Gruppe“ oder „Non-Profit-Konzern“ benennen. Der Verband wird als dauerhafter Zusammenschluss zweier oder mehrerer rechtlich selbstständiger Non-Profit-Organisationen zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks, der nach außen hin unter einem gemeinsamen Erscheinungsbild auftritt, gemeinsame Ziele definiert und die Verfolgung dieser Ziele koordiniert, umschrieben. Der Begriff präzisiert insofern die Gesetzesdefinition von § 1 Abs. 5 VerG.

Ein Verband oder Dachverband zeichnet sich durch eine formalrechtliche

Struktur aus. In der Regel ist er ein Verein. Er ist – anders als ein schlichtes Netzwerk oder eine schlichte Initiative – eine eigenständige Rechtsperson. Der Zusammenschluss in einem Dachverband hat nationalen oder internationalen Charakter. Die Mitglieder verbindet eine geografische oder inhaltliche Zusammengehörigkeit. Die Mitglieder eines Dachverbandes sind wiederum Verbände, somit Vereine mit Mitgliedern. Mitglieder dieser Verbände können wiederum Vereine oder auch Einzelmitglieder sein. Die Mitglieder des Dachverbands stehen in einer unterschiedlichen Abhängigkeit zum Dachverband. Sie können vollständig abhängig, aber auch vollständig unabhängig sein.⁴² Dachverbände können unterschiedlich organisiert sein. Entweder in einer föderalistischen Struktur, die dem Staatsaufbau nachgebildet ist und die durch eine Aufgabentrennung in die zentralen und dezentralen Einheiten gekennzeichnet ist. Der Verbandszweck ist die gemeinsame Klammer für die einzelnen Mitglieder. Oder aber sie sind in einer Konzernstruktur organisiert, in der die rechtliche Abhängigkeit der regionalen oder fachlichen Einzelvereine gegenüber dem Dachverband deutlich zunimmt. Dabei übernimmt die Dachorganisation die Koordination und die Zurverfügungstellung von Ressourcen gegenüber den Einzelvereinen.⁴³

Der Verband kann als Gleichordnungsverband, als Unterordnungsverband sowie im Rahmen desselben Verbands in beiden Formen ausgestaltet sein. Ein Gleichordnungsverband ist ein Verband, deren Mitglieder im Rahmen einer Non-Profit-Organisation oder eines sonstigen Vertrages wesentliche Aktivitäten koordinieren. In einem Unterordnungsverband wird die Koordination der Aktivitäten der Verbandsmitglieder von einer Non-Profit-Organisation bestimmt. Die Begriffsbestimmungen, wie sie aus § 15 AktG oder § 115 GmbHG bekannt sind, werden deutlich sichtbar.⁴⁴ Sie geben aber auch die unterschiedlichen und in der Praxis häufig vorkommenden Typen von Zusammenschlüssen und Kooperationen von Non-Profit-Einrichtungen wider, die im Gesellschafts- und Unternehmensrecht (§ 15 AktG, § 244 UGB) durch Kapitalbeteiligungen, Stimmrechtseinfluss oder sonstigen Einfluss gekennzeichnet sind und im Non-Profit-Organisationsbereich, insbesondere durch organmäßige Verflechtung, vertragliche Gestaltung oder auch bloße Praxis und Finanzierung etabliert werden können.

Die Miteinbeziehung und besondere Berücksichtigung dieser

Organisationsstrukturen ist entscheidend für eine Good Governance im Non-Profit-Bereich.⁴⁵

4. Die einzelnen Grundsätze

Die maßgeblichen Grundsätze der Non-Profit-Governance liegen

- in der Gewaltenteilung,
- in der effizienten und verantwortungsvollen Führung,
- in der effizienten und verantwortungsvollen Aufsicht,
- in der Transparenz der Leitung und Aufsicht und schließlich
- in der Berücksichtigung der Interessenträger und Interessenträgerinnen.

Gewaltenteilung bedeutet, dass die Organe und Funktionsträger der jeweiligen Non-Profit-Organisation ihre Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten auf der Grundlage von Gesetz, Statuten und nachgeordneten Regelungen genau identifizieren, klar zuordnen und trennen, sowohl auf der Ebene der Leitung und Vollziehung als auch bei der Aufsicht. Außerdem werden die Organe angehalten, für ein ausgewogenes und interessenwahrendes Verhältnis von Leitung und Kontrolle zu sorgen, und zwar jeweils bezogen auf die konkrete Organisationsstruktur, unabhängig davon ob sie zwei-, drei-, vier- oder wie im Verband mehrstufig ist. Bei der effizienten und verantwortungsvollen Führung ist nicht allein auf die Einhaltung des Gesetzes und der sonstigen Regelungen zu achten, sondern insbesondere auch auf die der Organisation zugrundeliegenden Werte unter Berücksichtigung des Umfelds und der Interessenträger. Das Gleiche gilt für die Aufsicht. Klar sollen sich die Organe einer Non-Profit-Organisation zu einer offenen und transparenten Informationshaltung wechselseitig, aber auch gegenüber der Öffentlichkeit bekennen und über die Strukturtätigkeit und Zielverfolgung der Organisation sowie die Verwendung der Mittel informieren. Bei Verfügbarkeit einer Website sind die maßgeblichen Unterlagen der rechtlichen Grundlagen und maßgeblichen Finanzinformation auch dort zu veröffentlichen.

Von besonderer Bedeutung ist die Wahrung der Interessen und Rechte der

für eine Non-Profit-Organisation maßgeblichen Interessenträger und Interessenträgerinnen, wie der Mitglieder, begünstigten Spender und Spenderinnen sowie der Fördergeber und Empfänger von Fördergeldern und Leistungen. In Anlehnung an § 70 AktG sind auch die Interessen der ehrenamtlichen, freiwilligen und entgeltlich arbeitenden Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen, Gläubiger und der Öffentlichkeit in angemessener Weise zu berücksichtigen. Die Interessenträger sollen nicht in der Leitung der Gesellschaft, aber jedenfalls im Aufsichtsorgan repräsentiert werden und entsprechend mitwirken und auch die für sie notwendigen Informationen erhalten. Die Mitwirkung hängt daher von der konkreten Gestaltung der Leitung und Kontrolle ab; je nachdem, ob die Struktur der Non-Profit-Organisation zwei- oder dreistufig gestaltet ist. Gemeint ist jeweils der materielle Leistungs- und Kontrollbegriff. Der Anhang verweist auf Möglichkeiten und Methoden zur Identifikation der Interessenträger und Erarbeitung von deren Positionen.

Einen wesentlichen Teil des allgemeinen Teils bilden die Rechte der Mitglieder, wobei in Anlehnung an das Vereins- und Genossenschaftsrecht die Zulässigkeit einer Delegiertenversammlung bei Erreichen einer bestimmten Mitgliederzahl vorgesehen ist.

5. Organe der Non-Profit-Organisation

Im Abschnitt B werden die Organe den Non-Profit-Governance-Regelungsvorschlägen unterworfen. Nach dem Kodex soll eine Organisation je nach Rechtsform und Größe grundsätzlich über eine Mitglieder- oder Eigentümerversammlung, über ein Leitungsorgan und ein Aufsichtsorgan verfügen. Das Leitungs- und Aufsichtsorgan kann organisatorisch in einem Organ zusammengefasst sein. Ab einer bestimmten Größe müssen aber Leitung und Aufsicht jedenfalls funktional, wenn auch nicht organisatorisch getrennt sein. Beispiele sind etwa die geschäftsführenden und nicht geschäftsführenden Mitglieder eines Vereinsvorstands oder eines Verwaltungsrats. Der Kodex empfiehlt bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nicht nur die funktionale, sondern auch die organisatorische Trennung.

Für die Mitgliederversammlung empfiehlt der Kodex bei einem Übersteigen von 500 Mitgliedern die Einrichtung eines

Repräsentationsorgans, somit einer Delegierten- oder Vertreterversammlung. Dieses Organ soll sich wiederum aus mindestens 25 und maximal 100 Vertretern zusammensetzen, um eine angemessene Repräsentation sicherzustellen. Der Mitgliederversammlung wird eine Reihe von Mindestzuständigkeiten zugeordnet. Dabei werden über das Vereinsgesetz hinausgehende Kompetenzen empfohlen.⁴⁶

Die Mitgliederversammlung hat die Kompetenz zur Statutenänderung und zur Festlegung und Änderung der Ausrichtung und der grundlegenden Werte der Organisation, zur Festlegung des Kreises der Mitglieder und deren Rechte und Pflichten. Weiters steht ihr die Kompetenz zur Wahl des Leitungsorgans zu, sofern nicht das Aufsichtsorgan damit betraut ist, die Kenntnisnahme der Strategie und des Budgets, die Kenntnisnahme und Billigung des Jahresberichts und des Jahresabschlusses je nach Rechtsform, die Festlegung der Aufsicht über die Geschäftstätigkeit, die Wahl des Aufsichtsorgans, die Entlastung der Leitungs- und Aufsichtsorgane und die Festlegung der Richtlinien darüber, bei Regelungsbedarf die Grundsätze der Bezahlung für die Mitglieder des Aufsichtsorgans und schließlich die Auflösung der Organisation. Jede Organisation ist je nach den gesetzlichen Vorgaben frei, diesen Katalog zu verlängern.

Das Leitungsorgan ist in jeder Non-Profit-Organisation einzurichten. Orientiert an den kapitalgesellschaftsrechtlichen Vorgaben setzt der Kodex eine fachliche und persönliche Zuverlässigkeit voraus.⁴⁷ Jedenfalls soll das Leitungsorgan aus zwei Personen bestehen, um eine wechselseitige Kontrolle zu sichern. Die besondere Herausforderung besteht in größeren Organisationen darin, die Entwicklung eines sachgerechten Systems zwischen operativer Geschäftsführung und der Leitung sicherzustellen.

Die Rechte und Pflichten des Leitungsorgans liegen in der Erarbeitung der Strategie und der Bestimmung der damit verbundenen Zielgruppen im Rahmen der Ausrichtung und der grundlegenden Werte der Organisation, in der Berichterstattung an die Mitgliederversammlung über die Mittelverwendung und die zweckerfüllende Erstellung des Finanzplans und des jährlichen Budgets, in der Festlegung der Grundsätze des Finanz-, Rechnungs- und Kontrollwesens, vor allem auch des Risikomanagements und des Controllings und schließlich in der Festlegung der Verwendung

des Vermögens und der Mittelverwendung.

Weiters hat das Leitungsorgan die Geschäftsordnung und Geschäftsverteilung festzulegen, sofern nicht das Aufsichtsorgan oder die Mitgliederversammlung dies entscheidet. Bei Bestehen einer operativen Geschäftsleitung müssen die Geschäftsordnung und die Geschäftsverteilung auch vom Leitungsorgan erstellt werden. Weiters wird die Kompetenz zum Abschluss eines Dienstvertrages und der Vereinbarung einer Vergütung dem Leitungsorgan zugeordnet. Im Rahmen der strategischen Ausrichtung sind auch Richtlinien für den professionellen Umgang mit ehrenamtlich und freiwillig Tätigen festzulegen. Dem Leitungsorgan wird auch die Restkompetenz für Angelegenheiten zugeordnet, die nicht einem anderen Organ zugewiesen wurden. Im Sinne einer Professionalisierung der Leitung von Non-Profit-Organisationen wird klar festgelegt, dass operativ tätige Mitglieder des Leitungsorgans angemessen zu vergüten sind. Die Vergütung der Leitungsorgane hängt von der Größe und der finanziellen Lage der Non-Profit-Organisation ab. Im Sinne der Verhältnismäßigkeit kann bei kleinen Non-Profit-Organisationen, die von freiwilligem Engagement gekennzeichnet sind, auch die ehrenamtliche Tätigkeit angemessen sein.

Ein Aufsichtsorgan hat nicht nur die Rechtmäßigkeit, sondern auch die Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Organisation und die Zweckerfüllung zu überwachen; daher ist das Aufsichtsorgan vom Leitungsorgan zeitgerecht und aussagekräftig zu informieren.

6. Besondere Regelungen: Verband – Unvereinbarkeit – Interessenkonflikt

Schließlich geht der Kodex in Abschnitt C auf besondere Regelungen der Non-Profit-Governance ein. Wie bereits ausgeführt, widmet sich der Kodex in einem eigenen Unterabschnitt dem Verband, somit der Vereinigung von Non-Profit-Organisationen, dem Non-Profit-Konzern oder der Non-Profit-Gruppe, und wendet die Governance-Grundsätze in sinngemäßer Anwendung auch auf den Verband an. Die Bestimmungen werden dabei nicht im Einzelnen durchgeregelt. Dies ist notwendig und sachgerecht, weil in einem Dachverband oder in einer Konzern- und Gruppengestaltung andere Regelungserfordernisse, neue

Interessenkonflikte oder Treuelinien entstehen, welche eine angemessene Bewältigung der unterschiedlichen Pflichtenkreise verlangen. Wesentlich ist die klare Zuordnung der Zuständigkeiten und Pflichten, die Herausarbeitung zusätzlicher Treuepflichten gegenüber den einzelnen Mitgliedern eines Verbands und der einzelnen Non-Profit-Organisation und schließlich die Abgrenzung und das Zusammenspiel der verschiedenen Pflichtenkreise der einzelnen Organfunktionsträger innerhalb eines Verbands.

Ausdrücklich geht der Kodex in einem eigenen Abschnitt auf verschiedene Inkompatibilitäten ein, insbesondere auf den Umstand, dass die Mitglieder eines Leitungsorgans oder die operativen Geschäftsführer sowie Mitarbeiter nicht zugleich Mitglieder des Aufsichtsrats sein können. Damit wird der in § 90 AktG zum Ausdruck kommende Grundsatz noch einmal klar für Non-Profit-Organisationen festgehalten. Verwandtschaftliche Beziehungen, wie sie in Non-Profit-Organisationen unter den Organträgern und Mitarbeitern oft vorkommen, müssen offengelegt werden, um daraus entstehende Befangenheiten und Konfliktsituationen auch für die anderen Funktionsträger sichtbar zu machen. Die Inkompatibilitäten sind nicht nur auf die eine Non-Profit-Organisation beschränkt, sondern gelten in entsprechender Weise auch innerhalb des Verbands.

Ein wesentlicher Regelungskreis beschäftigt sich mit Interessenkonflikten, die in jeder Organisation vorkommen, insbesondere wenn Außenstehende daran mitwirken, welche eigenständige praktische Erfahrungen haben. Ganz klar ist die Festlegung der Treuepflicht der Organträger gegenüber der jeweiligen Non-Profit-Organisation⁴⁸ und die Vorrangstellung des Interesses der Non-Profit-Organisation gegenüber allen anderen persönlichen Interessen eines Organträgers oder Funktionsträgers sowie der Öffentlichkeit.

7. Rechnungslegung, Rechenschaft und Offenlegung

Einen wesentlichen Teil des Kodex machen die Rechnungslegung, Berichterstattung darüber und die darauf bezogene Kontrolle aus. Das Leitungsorgan wird ausdrücklich angewiesen, für ein angemessenes Rechnungswesen zu sorgen. Dabei können nur zusätzliche Empfehlungen

zu den gesetzlichen Regelungen gemacht werden.

Gerade hier zeigt sich die Unterscheidung zwischen großen und sonstigen Non-Profit-Organisationen. Kleine und mittelgroße Non-Profit-Organisationen brauchen nur einen Rechnungsprüfer zu bestellen, große Non-Profit-Organisationen hingegen einen Abschlussprüfer. Über die Rechnungslegung hinaus hat eine Non-Profit-Organisation neben den gesetzlich vorgesehenen wirtschaftlichen Aufzeichnungs- und Rechnungslegungsvorschriften einen echten Rechenschaftsbericht oder Tätigkeitsbericht zu erstellen. Darin ist besonders auf die Mittelverwendung und die Zweckerfüllung unter Berücksichtigung der in den Rechtsgrundlagen niedergelegten Werte einzugehen. In diesem Bericht ist jeweils über die Leistungsfähigkeit, d.h. die Effektivität, sowie über die Wirtschaftlichkeit, d.h. die Effizienz, der Organisation Auskunft zu geben. Ein Rechenschaftsbericht geht daher deutlich über die Rechnungslegungsprüfung hinaus.

Schließlich hat das Leitungsorgan je nach Größe, Komplexität und Aufgabenbereich und je nach Risikoprofil der Non-Profit-Organisation ein internes Kontrollsystem (IKS) und ein Risikomanagementsystem zu etablieren. Gerade bei großvolumigen Spendenverwaltungen und -verteilungen ist diese Kontrolle unerlässlich. Die Aufgabe des IKS liegt in der Sicherung und dem Schutz des Vermögens der Non-Profit-Organisation, in der Gewinnung genauer, zeitnaher und aussagekräftiger Daten über die Organisation sowie in der Förderung der betrieblichen Effizienz und der Unterstützung der Politik der Non-Profit-Organisation und Zielerreichung. Die präventive Wirkung liegt darin, dass Arbeitsabläufe und Prozesse definiert und festgelegt werden und durchgehend eine klare Funktionstrennung von operativer Leitung und Kontrolle darüber sichergestellt wird.

Die Non-Profit-Organisationen werden über die UGB-rechtlichen und vereinsrechtlichen Bestimmungen hinaus dazu angehalten, den Jahresabschluss über die Website oder bei Fehlen einer Website am Sitz der Organisation zur Einsicht für Interessierte zur Verfügung zu stellen und jedem oder jeder Interessierten zu übermitteln. Der Kodex empfiehlt daher eine Ausdehnung der Offenlegungspflicht und eine transparente Rechnungslegung, um im Sinne der Gemeinnützigkeit eine Mittelverwendung überprüfbar zu machen und damit Glaubwürdigkeit zu

zeigen und Vertrauen zu schaffen.

VII. Zusammenfassung

Der Corporate Governance Kodex für Non-Profit-Organisationen der Wirtschaftsuniversität Wien versucht, allen Non-Profit-Organisationen unterschiedlicher Rechtsform und unterschiedlich bestehender Organisationsstruktur eine Hilfestellung und zugleich Anleitung zur bestmöglichen Gestaltung ihrer Leitung und Kontrolle zu geben und sie weiterzuentwickeln. Der Kodex ist eine Empfehlung, sodass jede Non-Profit-Organisation ihren aktuellen Status überprüfen soll und entsprechende Verbesserungen in ihrem jeweiligen rechtlichen Rahmen umsetzen kann. Die Kombination rechtlicher, wirtschaftlicher und organisationspsychologischer Kompetenz der Arbeitsgruppe der Wirtschaftsuniversität Wien soll die Grundlage dafür bilden, dass der Kodex von der Praxis wahrgenommen und akzeptiert wird und tatsächlich eine Anregung für eine Verbesserung der jeweiligen Governance in den einzelnen Non-Profit-Organisationen sein wird.

VIII Summary

The Corporate Governance Code for Non-Profit Organisations drawn up by Vienna University of Economics and Business attempts to assist all non-profit organisations whatever their legal form and organisational structure and to simultaneously provide them with guidance on the best possible way to structure and control their management and on further development. The Code is a recommendation so that each non-profit organisation should review its current status and can implement relevant improvements to its respective legal framework. The combination of the competence of the working group at Vienna University of Economics and Business in the law, economics and organisational psychology is intended to form the basis for creating awareness and acceptance of the Code in practice and for its actually becoming a stimulus for improving the relevant governance in individual non-profit organisations.

IX. Anhang: Governance Kodex für Nonprofit Organisationen⁴⁹

1. EINLEITUNG/VORWORT

Warum wurde der vorliegende Kodex erstellt?

Der vorliegende NPO-Governance-Kodex ist eine Empfehlung zur Gestaltung der Leitung und Aufsicht einer Nonprofit Organisation (NPO). Innerhalb des Rahmens der gesetzlichen Vorgaben werden die weitreichenden gesetzlichen Freiräume ausgestaltet und gesetzliche Regelungsaufträge erfüllt. Ziel dieses Vorhabens ist die Erleichterung der Gestaltung von Satzungen, Statuten, Geschäftsordnungen und sonstiger rechtlich maßgeblicher Urkunden. Die vorliegende Empfehlung wurde aus Eigeninitiative der AutorInnen erstellt und in einem stufenweisen Konsultationsprozess mit Führungskräften aus unterschiedlichsten NPOs weiterentwickelt.

Anstoß für die Entwicklung ist ein starker internationaler Trend zur Etablierung von Governance-Kodizes im Bereich von NPOs. Allein im deutschsprachigen Ausland bestehen 2011 15 unterschiedliche Kodizes. In Österreich etablierten einzelne NPOs eigene Governance-Richtlinien. Einen Kodex oder Empfehlungen für zeitgemäße Strukturen und Prozesse im Bereich der Aufsicht und Leitung, die organisationsübergreifend gelten, gab es bislang jedoch nicht. Die AutorInnen – mit ihrer rechtlichen und NPO-spezifischen Erfahrung -möchten mit dem nunmehr vorgeschlagenen Kodex den NPOs eine allgemeine Empfehlung zur Gestaltung ihrer Leitung und Aufsicht vorschlagen und damit zur Erleichterung der Ausgestaltung der Governance-Grundlagen beitragen.

Was ist das Ziel des vorliegenden Kodex?

Die vorliegenden Empfehlungen für die Leitung, Aufsicht und strategische Begleitung einer Nonprofit Organisation (NPO) sollen die aktuelle Good Practice der NPO-Governance im NPO-Sektor aufzeigen. Die Empfehlungen sollen die Grundlage für allfällige weitere organisationale Weiterentwicklungen und Adaptionen geben und einen gemeinsamen Nenner für gute Governance darstellen. Die Organe der jeweiligen NPO sollen klar erkennen können, welche Aufgaben sie übernehmen sollen und welche Regeln eingehalten werden sollten. Dies soll zur Entlastung der organisationsinternen Beschäftigung mit Abläufen und Strukturen von Kontrolle und Leitung dienen.

Die Empfehlungen sollen in Zeiten erhöhter Anforderung an Transparenz, Mitbestimmung und Kontrolle den NPOs auch die Möglichkeit geben darauf Bezug zu nehmen und solcherart eine Orientierung für den aktuellen Stand der guten Praxis bieten. Auf diese Weise soll auch ungerechtfertigten Vorwürfen oder ungebührlichen Forderungen seitens Interessenträgern adäquat begegnet werden können.

Die Empfehlungen sollen es der NPO ermöglichen die eigenen Strukturen und Prozesse im Bereich der Leitung und Aufsicht hinsichtlich ihrer zeitgemäßen Ausgestaltung zu überprüfen (Self Assessment). Allenfalls identifizierte Schwachstellen können hierdurch leichter identifiziert werden und zugunsten einer höheren Effizienz in der Organisation abgebaut werden.

Was sollen die vorliegenden Empfehlungen nicht leisten?

Aus heutiger Sicht sollen die Empfehlungen nicht zu einem Zertifizierungssystem ausgebaut werden. Die Empfehlungen sollen weiters möglichst keinen zusätzlichen verpflichtenden administrativen Aufwand verursachen, wiewohl es je nach aktuellem Entwicklungsstand der betroffenen NPO in Teilbereichen zu einigen zusätzlichen administrativen Tätigkeiten kommen wird.

Die Empfehlungen sollen die vertrauensvolle Zusammenarbeit in den Organisationen sowie zwischen den Organisationen nicht negativ beeinflussen. Abläufe und Strukturen sollen lediglich transparent, missionsorientiert, effektiv und effizient ausgestaltet sein.

Abschnitt A: Allgemeine Regelungen und Grundsätze der Nonprofit Governance

2. Zielrichtung und Definitionen des Kodex

2.1 Der vorliegende Kodex trägt zur effizienten, transparenten, wirksamen und interessen- sengruppenorientierten Aufgabenerfüllung von Nonprofit Organisationen und Verbänden bei. Er fördert

- eine transparente und klare Leitung und Aufsicht

- eine klare Aufgabenteilung zwischen den Organen
- die Berücksichtigung wesentlicher InteressenträgerInnen
- das Vertrauen der Öffentlichkeit, der Financiers (z.B. SpenderInnen) und der öffentlichen Hand in die Organisation
- die Transparenz durch zeitgerechte, umfassende Informationen über Leistungen, Wirkungen und Tätigkeit der Organisation.

2.2 Der Kodex richtet sich **an Nonprofit Organisationen** (NPO). Hierunter werden Organisationen verstanden, die jedenfalls folgende Kriterien erfüllen:

- **Mindestmaß an formaler Organisation** (es existiert eine Satzung/Statut oder Gesellschaftsvertrag und es handelt sich um eine juristische Person)
- **Private** (also nicht-staatliche) **Organisationen** (juristische Person des Privatrechts oder juristische Person des öffentlichen Rechts ohne Hoheitsgewalt oder mit Aktivitäten im Ausmaß von unter 5% im Bereich der Hoheitsgewalt)
- **Keine Gewinn- (bzw. Überschuss)ausschüttung an Eigentümer oder Mitglieder**, außer es handelt sich wiederum um NPOs, die diese Regel nicht verletzen
- **Minimum an Selbstverwaltung** bzw. Entscheidungsautonomie
- **Mindestmaß an Freiwilligkeit** (Ehrenamtliche Funktionäre, Freiwilligenarbeit, Spenden o.ä), außer es handelt sich um die 100% operative Tochter einer NPO, die dieses Kriterium erfüllt.

Der Kodex richtet sich daher an ein **breites Spektrum an Rechtsformen** von gemeinnützigen GmbHs, über nicht-gewinnorientierte OGs und KGs, Verein & Co-KGs, Vereine, Stiftungen, gemeinnützige Privatstiftungen, Genossenschaften bis zu Anstalten des öffentlichen Rechts. Der Kodex **richtet sich ebenfalls an Verbände** (Vereinigungen bzw. Gruppierungen von NPOs).

- 2.3 Der Kodex versteht hier unter Governance die Gesamtheit aller steuerungswirksamen Strukturen in einer Organisation, welche die Erfüllung von Rechenschaftspflichten und den Schutz von Stakeholderinteressen bzw. InteressenträgerInnen sicherstellen.
- 2.4 Der vorliegende Kodex unterscheidet zwischen kleinen, mittelgroßen sowie großen NPOs. Die Einteilung orientiert sich an den Bestimmungen des § 22 Abs. 1 und 2 VerG, wobei für kleine NPOs 1/10 der dort genannten Beträge als Obergrenze gilt.

Somit gelten nach dem Verständnis des NPO-Governance-Kodex als **kleine NPOs** all jene

- mit gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnlichen Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren von jeweils bis zu 300.000 Euro oder
- mit einem in diesem Zeitraum jährlichen Aufkommen an im Publikum gesammelten Spenden von jeweils bis zu 100.000 Euro.

Als mittelgroße NPOs gelten all jene NPOs

- mit gewöhnlichen Einnahmen oder gewöhnlichen Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren von jeweils bis zu 3 Millionen Euro oder
- mit einem in diesem Zeitraum jährlichen Aufkommen an im Publikum gesammelten Spenden von jeweils bis zu einer Million Euro.

Alle NPOs mit Einnahmen, Ausgaben bzw. Spenden über den genannten Beträgen gelten als **große NPOs** im Verständnis dieses Kodex. Der Kodex differenziert bei sachlicher Rechtfertigung nach diesen Größeneinordnungen. In diesem Fall werden die eigenen Regelungen nach Größen dargestellt.

3. Grundsätze der Nonprofit Governance

3.1 Gewaltenteilung

3.1.1 Die Organe der jeweiligen Organisation identifizieren und trennen

auf Basis von Gesetz, Statuten und nachgeordneten Regelungen ihre Verantwortlichkeiten bei Aufsicht, Leitung und operative Geschäftsführung. Sie sorgen für ein ausgewogenes und interessenwahrendes Verhältnis von Leitung und Kontrolle.

- 3.1.2 Die konkrete Gestaltung von Aufsicht und Leitung und der damit verbundenen Pflichten richtet sich nach der jeweiligen Rechtsform und begleitender Verträge, der Größe und Ausrichtung der Organisation. Aufsicht und Leitung können daher in zwei- (Leitungsorgan und Mitgliederversammlung), drei- (operative Geschäftsführung, Leitungsorgan, Mitgliederversammlung) und vierstufiger (operative Geschäftsführung, Leitungsorgan, Aufsichtsorgan, Mitgliederversammlung) Form organisiert sein (wie in folgender Abbildung dargestellt).

Abbildung 1: Unterschiedliche Arten von Aufsicht und Leitung einer Organisation



3.2 Effiziente und verantwortungsvolle Führung

Die leitenden Organe der NPO führen ihre Organisation verantwortungsvoll, effizient und nachhaltig auf Basis der der Organisation zugrunde liegenden Werte, die in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde (z.B. Vereinsstatuten, Gesellschaftsvertrag, Stiftungsurkunde) niedergelegt sind unter Berücksichtigung des Umfelds und der Interessenträger (siehe Definition im Glossar) der Organisation.

3.3 Effiziente und verantwortungsvolle Aufsicht

Die Aufsichtsorgane der NPO überwachen und beraten ihre Organisation verantwortungsvoll, effizient und nachhaltig auf Basis der in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde

niedergelegten Werte der Organisation. Leitung und Aufsicht können – je nach Größe der Organisation sowie der Zahl der maßgeblichen Gruppen der Interessenträger (Punkt 2.4.) – in einem gemeinsamen oder in zwei getrennten Organen besorgt werden.

3.4 Transparenz der Leitung und Aufsicht

Die Organe der NPO bekennen sich zu einer offenen und transparenten Informationshaltung. Sie sorgen für eine zeitgerechte und angemessene interne und externe Information über die Struktur, Tätigkeit und Zielverfolgung der Organisation sowie die Verwendung der Mittel.

3.4.1 Sofern die Organisation über eine Website verfügt, hat sie die maßgebliche Urkunde (Punkt 2.2) und die sonstigen Informationen, die im jeweiligen amtlichen Register (z.B. Zentrales Vereinsregister, Firmenbuch, Stiftungsregister) dokumentiert sind, dort dauerhaft, aktuell und leicht auffindbar zugänglich zu machen. Ferner sind die Mitglieder der Geschäftsführung, des Leitungs- und Aufsichtsorgans bzw. sonstige Personen mit umfassender Vertretungsbefugnis anzuführen.

3.4.2 Verfügt die Organisation über keine Website, so sind die unter Punkt 3.4.1 genannte Informationen am Sitz der Organisation zur Einsicht zur Verfügung zu stellen oder auf Verlangen an Mitglieder bzw. an InteressenträgerInnen zu übermitteln.

3.4.3 NPOs mit steuerrechtlichem Gemeinnützigkeitsstatus haben jedem bzw. jeder Interessierten die Information gemäß Punkt 3.4.1. zu übermitteln.

Hinsichtlich der internen Transparenz sollten Geschäftsordnung, laufende Berichtspflichten, Pouvoirregelungen ausreichend deutlich formuliert werden und allen relevanten Personen zur Kenntnis gebracht werden.

3.5 Berücksichtigung der InteressenträgerInnen

3.5.1 Bei der Leitung der Organisation haben die Organe die Interessen und Rechte der InteressenträgerInnen, insbesondere der

Mitglieder, Begünstigten, SpenderInnen oder FördergeberInnen zu wahren. Sie berücksichtigen auch die Interessen der ehrenamtlichen, freiwilligen und der entgeltlich arbeitenden MitarbeiterInnen, GläubigerInnen sowie der Öffentlichkeit.

- 3.5.2 Jede maßgebliche Gruppe dieser InteressenträgerInnen sollte das Recht besitzen, im Aufsichtsorgan durch eine durch sie bestimmte Person repräsentiert zu werden und eine ihren Interessen entsprechende Information zu erhalten. Im Anhang A ist ein Scoring-Modell zur Identifikation wesentlicher InteressenträgerInnen angeführt.
- 3.5.3 Die Organe verantworten die korrekte Beschaffung von Mitteln und deren bestimmungsgemäße Verwendung auf Basis der der Organisation zugrunde liegenden Werte.

4. Rechte der Mitglieder

- 4.1 Die Mitglieder bzw. Delegierten der NPO haben das Recht an der Mitglieder- oder Delegiertenversammlung teilzunehmen und sich zu Angelegenheiten der Tagesordnung zu äußern. In der Mitglieder- oder Delegiertenversammlung haben sie die Möglichkeit, das ihnen zukommende Stimmrecht auszuüben.
- 4.2 Pro Jahr findet eine Mitglieder- oder Delegiertenversammlung statt. Die Mitglieder oder Delegierten werden rechtzeitig, d.h. mindestens 21 Tage vor der Versammlung über das Datum, den Ort und die Tagesordnung informiert. Sie erhalten mindestens 7 Tage vor der Versammlung ausreichende Unterlagen zu den einzelnen in der endgültigen Tagesordnung angekündigten Maßnahmen.
- 4.3 Mindestens 5 % der Mitglieder bzw. Delegierten der NPO (bei ungeraden Werten wird aufgerundet) können bis 14 Tage vor der Mitglieder- oder Delegiertenversammlung verlangen, dass Punkte auf die Tagesordnung gesetzt werden. Jedem von Mitgliedern bzw. Delegierten eingebrachten Tagesordnungspunkt muss ein Beschlussvorschlag einschließlich Begründung beiliegen. In der maßgeblichen rechtlichen Urkunde der NPO kann die Schwelle

von 5 % herabgesetzt werden.

- 4.4 Sofern gesetzlich keine niedrigeren Schwellenwerte vorgesehen sind, haben mindestens 10 % der Mitglieder bzw. Delegierten das Recht, vom Leitungsorgan die Einberufung einer Mitglieder- oder Delegiertenversammlung zu verlangen.
- 4.5 Das Informationsrecht für die Mitglieder ist auf die Mitglieder- oder Delegiertenversammlung konzentriert. Außerhalb der Jahresversammlung kann den Mitgliedern nur unter Wahrung der Gleichbehandlung aller Mitglieder über die Entwicklung der Organisation und die Geschäftspolitik durch das Leitungsorgan Auskunft gewährt werden.
- 4.6 Das Protokoll der Mitglieder- oder Delegiertenversammlung ist spätestens 21 Tage nach der Versammlung allen Mitgliedern über die Website zugänglich zu machen. Sofern das Protokoll nicht über eine Website zugänglich gemacht wird, ist es allen Mitgliedern zuzusenden.

Abschnitt B: Organe der Nonprofit Governance

Eine Organisation soll – je nach Rechtsform und Größe – grundsätzlich über folgende Organe verfügen:

- Mitglieder- oder EigentümerInnenversammlung
- Leitungsorgan
- Aufsichtsorgan

Leitungsorgan und Aufsichtsorgan können organisatorisch in einem Organ zusammengefasst sein. Ab einer bestimmten Größe der Organisation sowie der Zahl der maßgeblichen Anspruchsgruppen müssen Leitung und Aufsicht jedenfalls funktional getrennt sein (z.B. im Rahmen eines Verwaltungsrates oder Vereinsvorstandes), sollten aber auch organisatorisch getrennt sein (z.B. Vorstand-Aufsichtsrat, Geschäftsführung-Vorstand). Im Anhang A ist ein Scoring-Modell zur Identifikation wesentlicher InteressenträgerInnen angeführt.

5. Mitglieder- oder EigentümerInnenversammlung

5.1 Zusammensetzung und innere Organisation der Mitglieder- oder EigentümerInnenversammlung

5.1.1 In Organisationen mit mehr als 500 Mitgliedern empfiehlt sich die Einrichtung eines Repräsentationsorgans. Dieses Organ soll zumindest aus 25 und maximal aus 100 Vertretern zusammengesetzt sein. Die Mitgliederversammlung legt die Funktionsdauer, den Wahlmodus und die Abberufung der Delegierten fest. Jedes Mitglied ist in angemessener Weise darüber zu informieren. Die Delegierten haben die Interessen der von ihnen repräsentierten Mitglieder wahrzunehmen, müssen selbst Mitglieder, dürfen aber keine DienstnehmerInnen dieser Organisation sein.

5.1.2 Die Mitgliederversammlung sollte sich eine Geschäftsordnung geben, in der u.a. der Vorsitz, die Einberufung (Frist), die Übermittlung von Unterlagen, das Einbringen von Tagesordnungspunkten und die Antragstellung (unter Berücksichtigung der in Punkt 3 geregelten Rechte und Pflichten der Mitglieder) geregelt sind, sofern dies nicht bereits in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegt ist.

5.2 Rechte und Pflichten der Mitglieder- oder EigentümerInnenversammlung

5.2.1 In Organisationen mit Mitgliedern ist die Mitgliederversammlung oder ein entsprechendes Repräsentationsorgan (Delegiertenversammlung) das oberste Organ und bestimmt die Grundsätze der Organisation.

5.2.2 Diese Mitgliederversammlung oder das Repräsentationsorgan sollte – abgesehen von den gesetzlich vorgesehenen – folgende Aufgaben erfüllen:

- Sie erlässt und ändert die Statuten und beschließt die Ausrichtung und die grundlegenden Werte der Organisation.
- Sie legt den Kreis der Mitglieder der Organisation und deren Rechte und Pflichten fest.
- Sie wählt die Mitglieder des Leitungsorgans, falls die Aufgabe nicht dem Aufsichtsorgan zukommt.

- Sie nimmt die durch das Leitungsorgan erarbeitete und beschlossene Strategie und das Budget zur Kenntnis.
- Je nach Rechtsform nimmt sie den Jahresbericht und den Jahresabschluss sowie den Prüfbericht zur Kenntnis oder billigt den Jahresabschluss.
- Sie legt durch statutenmäßige Bestimmung und ergänzende Bestimmungen die Aufsicht über die Geschäftstätigkeit fest.
- Sie wählt die Mitglieder des Aufsichtsorgans.
- Sie entscheidet ferner über die Entlastung der Leitungs- und Aufsichtsorgane und setzt die Regelungen dafür fest.
- Sie legt gegebenenfalls die Grundsätze der Bezahlung für die Mitglieder des Aufsichtsorgans fest.
- Sie beschließt die Auflösung der Organisation.

6. *Leitungsorgan*

6.1 Zusammensetzung und innere Organisation des Leitungsorgans

- 6.1.1 Das Leitungsorgan soll fachlich ausgewogen zusammengesetzt sein. Jedes einzelne Mitglied des Leitungsorgans soll fachlich und persönlich zuverlässig sein, damit eine eigenständige Willensbildung für jedes Mitglied und eine effiziente und wirksame Wahrnehmung der Aufgaben des Leitungsorgans möglich ist. Im Rahmen der grundlegenden Werte der Organisation sollte bei der Zusammensetzung auch auf die gesellschaftliche Diversität (z.B. Alter, Geschlecht) geachtet werden.
- 6.1.2 Sofern kein Aufsichtsorgan existiert, soll das Leitungsorgan VertreterInnen jener InteressenträgerInnen umfassen, die ein hohes Interesse an der NPO haben, das durch andere Rechtsinstitute (z.B. Arbeitsvertrag) vergleichsweise schlecht geschützt wird und deren Ressourcenbeitrag (finanziell, arbeitsmäßig, etc.) für die NPO substanziell ist. Im Anhang A ist ein Scoring-Modell zur Identifikation wesentlicher InteressenträgerInnen angeführt. Diese sollten nach Möglichkeit

mit Sitz und Stimme im Leitungsorgan vertreten sein.

- 6.1.3 Das Leitungsorgan setzt sich aus mindestens zwei Mitgliedern zusammen. Wenn innerhalb des Leitungsorgans ein Mitglied die operative Geschäftsführung wahrnimmt, dann setzt sich das Leitungsorgan aus mindestens drei Mitgliedern zusammen. Jedenfalls muss die Zahl der Mitglieder des Leitungsorgans, die nicht operativ tätig sind, jener der operativ tätigen Mitglieder des Leitungsorgans überwiegen.
- 6.1.4 Eine Amtsperiode eines Mitglieds eines Leitungsorgans soll fünf Jahre nicht übersteigen. Die Organisation soll ein Alterslimit festlegen. Das Leitungsorgan plant rechtzeitig und langfristig die Erneuerung seiner Mitglieder.
- 6.1.5 Das Leitungsorgan hat eine Vorsitzende bzw. einen Vorsitzenden die/der für die Einberufung der Sitzungen zuständig ist und dafür Sorge trägt, dass ein Protokoll geführt wird. Das Leitungsorgan bestimmt die Vertretung der Organisation nach außen.
- 6.1.6 Das Leitungsorgan tritt auf geeignete Weise mindestens zweimal im Jahr zusammen. Davon hält es mindestens einmal im Jahr eine Sitzung unter persönlicher Anwesenheit ab.
- 6.1.7 Das Leitungsorgan legt Berichtspflichten zwischen dem Leitungsorgan und der Geschäftsleitung fest. Das Leitungsorgan seinerseits unterliegt den vom Aufsichtsorgan festgelegten Berichtspflichten. Die Berichtspflichten können Teil der jeweiligen Geschäftsordnungen sein.
- 6.1.8 Das Leitungsorgan soll sich periodisch einer Selbst- und bei Bedarf einer Fremdevaluierung für seine Gesamtleistung und die Leistungen seiner einzelnen Mitglieder unterziehen.
- 6.1.9 Das Leitungsorgan überprüft in regelmäßigen Abständen seine Geschäftsordnungen und die Geschäftsverteilung sowie die von ihm beschlossenen Richtlinien.
- 6.2 Rechte und Pflichten des Leitungsorgans
- 6.2.1 Das Leitungsorgan leitet die Organisation. Es ist für die Planung und Strategie, die Organisation des Tagesgeschäfts, das

Führungspersonal und die permanente Überwachung der Organisation verantwortlich.

- 6.2.2 Das Leitungsorgan trägt die Gesamtverantwortung für die Organisation und hat entsprechende Vorkehrungen zur Besorgung der Leitungsaufgaben zu treffen.
- 6.2.3 Die Mitglieder des Leitungsorgans erfüllen ihre Aufgaben mit der gebotenen Sorgfalt und widmen sich der Organisation mit angemessenem, zeitlichem Engagement. Aufgaben der Geschäftsführung sind mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters bzw. einer gewissenhaften Geschäftsleiterin zu erfüllen. Inhaltliche Aufgaben sind auf Basis der in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegten Ziele und Werte zu erfüllen.
- 6.2.4 Das Leitungsorgan hat insbesondere folgende Aufgaben zu erfüllen:

Im Rahmen der Ausrichtung und der grundlegenden Werte der Organisation erarbeitet das Leitungsorgan die Strategie und bestimmt die damit verbundenen Zielgruppen.

- Es berichtet der Mitgliederversammlung über die Mittelverwendung, die Zweckerfüllung unter Berücksichtigung der in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegten Werte und unterbreitet den Rechnungsabschluss.
- Es legt den Finanzplan und das jährliche Budget fest.
- Es legt die Grundsätze des Finanz-, Rechnungs- und Kontrollwesens fest, insbesondere das Risikomanagement und das Controlling.
- Es legt die Verwendung des Vereinsvermögens fest und steuert und überwacht die für die Zielerreichung notwendige Mittelverwendung.
- Es erlässt für sich selbst eine Geschäftsordnung und Geschäftsverteilung, sofern diese Aufgabe nicht das Aufsichtsorgan oder die Mitgliederversammlung

wahrnimmt.

- Besteht eine vom Leitungsorgan getrennte operative Geschäftsleitung, so erlässt das Leitungsorgan die Geschäftsordnung und Geschäftsverteilung für diese.
- Es bestimmt, beaufsichtigt und kündigt die mit der Geschäftsleitung betrauten Personen und schließt mit diesen den Dienstvertrag einschließlich der Vergütung ab.
- Es hat Grundsätze für den professionellen Umgang der ehrenamtlich und freiwillig Tätigen ebenso festzulegen, wie für bezahlte Mitarbeiter.
- Es ist für alle sonstigen Aufgaben zuständig, die nicht einem anderen Organ zugewiesen sind.
- Es hat die Umsetzung der Beschlüsse der Mitgliederversammlung oder Delegiertenversammlung und des Leitungsorgans zu überwachen.

6.2.5 Das Leitungsorgan soll folgende Aufgaben erfüllen:

- Es erstellt zusätzlich zum jährlichen Rechnungsabschluss gemäß den gesetzlichen Vorgaben einen schriftlichen Rechenschaftsbericht (siehe auch 11.3), in dem insbesondere auf die Mittelverwendung, die Zweckerfüllung unter Berücksichtigung der in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegten Werte und diesbezüglich in einem Ausblick auf die folgenden Perioden eingegangen wird. Die Berichte sollen nachvollziehbar gestaltet, einheitlich gegliedert und im Zeitverlauf vergleichbar sein.

6.2.6 Das Leitungsorgan kann folgende Aufgaben erfüllen:

- Es kann bei Bedarf themenspezifisch ständige (z.B. Finanzausschuss) oder temporäre (z.B. projektbezogen) Ausschüsse einrichten und hat dafür Regelungen vorzusehen.

6.3 Vergütung der Mitglieder des Leitungsorgans

6.3.1 Die operativ tätigen Mitglieder des Leitungsorgans sind angemessen zu vergüten. Sonstigen Mitgliedern des

Leitungsorgans sollte eine Vergütung nur bei entsprechender Größe der NPO und Beanspruchung der Mitglieder des Leitungsorgans gewährt werden.

6.3.2 Den Mitgliedern des Leitungsorgans kann in drittvergleichsfähiger Weise Aufwandsersatz für ihre Organtätigkeit gewährt werden.

6.3.3 Die Grundsätze der Vergütung der Mitglieder der Geschäftsführung und des Leitungsorgans werden von der Mitgliederversammlung festgelegt, sofern nicht das Aufsichtsorgan diese Aufgabe wahrnimmt.

6.3.4 Die Vergütung der Mitglieder des Leitungsorgans richtet sich nach dem Umfang ihres Aufgabenbereichs, ihrer Verantwortung und ihrer persönlichen Leistung. Bei der Festlegung der Vergütung ist auf die Größe und Komplexität der Organisation sowie auf ihre in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde festgelegten Ziele Rücksicht zu nehmen. Insbesondere ist der Nonprofit-Charakter der Organisation zu beachten.

6.3.5 Auf variable Vergütungsbestandteile soll verzichtet werden.

6.3.6 Werden variable Vergütungsbestandteile vereinbart, dürfen diese maximal 25 % der Gesamtvergütung betragen.

6.3.7 Werden variable Vergütungsbestandteile vereinbart, muss die Bemessung transparent und sachlich nachvollziehbar sein. Durch die Festlegung bestimmter, überprüfbarer Kriterien sollen dabei nachhaltig der Bestand der Organisation gesichert und die Umsetzung ihrer in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde festgelegten Ziele gewährleistet werden.

6.4 Leitungsorgan – Geschäftsleitung

6.4.1 Das Leitungsorgan kann bestimmte Aufgaben oder die operative Geschäftsführung an eines oder mehrere Mitglieder des Leitungsorgans übertragen.

6.4.2 Das Leitungsorgan kann unter Wahrung seiner Gesamtverantwortung und der notwendigen Aufsicht eine operative Geschäftsleitung einrichten und bestimmte Aufgaben

mit entsprechenden Vollmachten an diese Geschäftsleitung delegieren. Dabei sind die Bedingungen zwischen dem Leitungsorgan und den einzelnen Mitgliedern bezogen auf die besondere Aufgabe oder die Geschäftsführung klar festzulegen.

- 6.4.3 Das Leitungsorgan einer mittelgroßen bzw. großen Organisation iSd Punkt 1.4. dieses Kodex soll eine Geschäftsleitung entweder nach 6.4.1 oder 6.4.2. einrichten. Hierbei muss sichergestellt werden, dass diese Funktion mindestens von einer dafür qualifizierten Person hauptamtlich (nicht zwingend gesondert bezahlt) wahrgenommen wird.
- 6.4.4 Das Leitungsorgan und die Geschäftsführung sind bei mittelgroßen bzw. großen Organisationen personell zu trennen, sofern kein Aufsichtsorgan besteht. In diesem Fall darf die Mehrzahl der Mitglieder des Leitungsorgans nicht der Geschäftsführung angehören.

7. Aufsichtsorgan

- 7.1 Zusammensetzung und innere Organisation des Aufsichtsorgans
 - 7.1.1 Je nach Größe, Komplexität und Risikogeneignetheit soll die Organisation neben dem Leitungsorgan ein ständiges Aufsichtsorgan einrichten. Jedenfalls empfiehlt sich die Einrichtung eines Aufsichtsorgans bei einer großen Organisation.
 - 7.1.2 Ein ständiges Aufsichtsorgan soll weiters eingerichtet werden, wenn InteressenträgerInnen vorhanden sind, die ein hohes Interesse an der NPO haben, das durch andere Rechtsinstitute (z.B. Arbeitsvertrag) vergleichsweise schlecht geschützt wird und deren Ressourcenbeitrag (finanziell, arbeitsmäßig, etc.) für die NPO substanziell ist (vgl Aufzählung im Anhang A). Diese sollten nach Möglichkeit mit Sitz und Stimme im Aufsichtsorgan vertreten sein.
 - 7.1.3 Handelt es sich bei den InteressenträgerInnen um Personengruppen, ist seitens der NPO für ein der Heterogenität der Gruppe entsprechendes adäquates Vertretungssystem zu sorgen (vgl Anhang B).

- 7.1.4 Das Aufsichtsorgan ist im Hinblick auf fachliche Qualifikation zusammengesetzt. Jedes Mitglied des Aufsichtsorgans sollte persönlich zuverlässig und bereit sein, ausreichend Zeit und Engagement für die Aufsichtstätigkeit aufzuwenden. Im Rahmen der grundlegenden Werte der Organisation und der notwendigen Repräsentanz der InteressenträgerInnen sollte bei der Zusammensetzung auch auf die gesellschaftliche Diversität (z.B. Alter, Geschlecht) geachtet werden.
- 7.1.5 Zur Erfüllung seiner Aufgaben kann das Aufsichtsorgan ständige oder temporäre Ausschüsse einrichten.
- 7.2 Rechte und Pflichten des Aufsichtsorgans
- 7.2.1 Das Aufsichtsorgan kontrolliert die Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Organisation und überwacht die Erfüllung des Zwecks und der in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegten Ziele der Organisation unter Berücksichtigung des Umfelds und der InteressenträgerInnen der Organisation.
- 7.2.2 Das Aufsichtsorgan erlässt für sich selbst eine Geschäftsordnung und Geschäftsverteilung, sofern diese Aufgabe nicht die Mitgliederversammlung wahrnimmt.
- 7.2.3 Das Aufsichtsorgan erlässt eine Geschäftsordnung und Geschäftsverteilung für das Leitungsorgan.
- 7.2.4 Das Aufsichtsorgan bestellt, überwacht und entlässt die Mitglieder des Leitungsorgans.
- 7.2.5 Das Aufsichtsorgan legt die Grundsätze und die Höhe der Vergütung der Mitglieder des Leitungsorgans gemäß Punkt 6.3 fest.
- 7.2.6 Das Aufsichtsorgan überwacht den Rechnungs- und Berichtslegungsprozess sowie die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und Risikomanagements (Punkt 11). Es stellt sicher, dass diese Funktionen zielgerichtet, entsprechend der in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegten Werte in der Organisation verankert und vollzogen werden.

- 7.2.7 Das Aufsichtsorgan genehmigt den vorgelegten Jahresvoranschlag (Budget der NPO).
- 7.2.8 Bei wesentlichen strategischen Entscheidungen der Organisation soll dem Aufsichtsorgan eine Zustimmungspflicht zukommen.
- 7.3 Information des Aufsichtsorgans und seiner Mitglieder
- 7.3.1 Die für die Überwachungs- und Kontrolltätigkeit notwendige Information muss durch Berichtspflichten des Leitungsorgans und/oder der Geschäftsführung an das Aufsichtsorgan gewährleistet werden. Darüber hinaus kann das Aufsichtsorgan anlassbezogen jederzeit einen Bericht über konkrete Geschäfte verlangen.
- 7.3.2 Der/die Vorsitzende des Aufsichtsorgans kann jederzeit zu allen Fragen der Leitungstätigkeit einen Bericht verlangen. Ein sonstiges Mitglied des Aufsichtsorgans bedarf hierfür der Zustimmung eines anderen Mitglieds. Zu berichten ist jeweils an das gesamte Aufsichtsorgan.
- 7.4 Vergütung der Mitglieder des Aufsichtsorgans
- 7.4.1 Die Grundsätze und die Höhe der Vergütung der Mitglieder des Aufsichtsorgans werden von der Mitgliederversammlung festgelegt. Eine Vergütung soll nur bei entsprechender Größe der NPO und Beanspruchung der Mitglieder des Aufsichtsorgans gewährt werden.
- 7.4.2 Die Vergütung der Mitglieder des Aufsichtsorgans richtet sich nach dem Umfang ihres Aufgabenbereichs, ihrer Verantwortung und ihrer persönlichen Leistung. Insbesondere kann dabei die Funktion des/der Vorsitzenden im Aufsichtsorgan sowie die Tätigkeit in Ausschüssen des Aufsichtsorgans berücksichtigt werden.
- 7.4.3 Den Mitgliedern des Aufsichtsorgans kann in drittvergleichsfähiger Weise Aufwandsersatz für ihre Organtätigkeit gewährt werden.

8. Operative Geschäftsleitung

- 8.1 Die Geschäftsleitung führt die operativen Geschäfte der NPO in effizienter und wirksamer Weise auf Grundlage der in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegten Werte unter Berücksichtigung des Umfelds und der InteressenträgerInnen der Organisation.
- 8.2 Innerhalb der Richtlinien des Leitungsorgans legt es die Prioritäten für die Erreichung des Zwecks fest und setzt sie um.
- 8.3 Das Leitungsorgan legt bei Bedarf Regelungen über Unvereinbarkeiten für die operative Geschäftsleitung fest.
- 8.4 Die Mitglieder der operativen Geschäftsleitung sorgen für eine angemessene Fortbildung und Weiterentwicklung ihrer Führungs- und fachlichen Kompetenz.
- 8.5 Für die Vergütung der operativen Geschäftsleitung gelten die gleichen Regelungen wie für die operativ tätigen Mitglieder des Leitungsorgans gemäß Punkt 6.3.
- 8.6 Die Geschäftsleitung unterstützt das Leitungsorgan in seiner Tätigkeit.
- 8.7 Die Geschäftsleitung bereitet die Maßnahmen und Angelegenheiten des Leitungsorgans vor und setzt dessen Beschlüsse um. Die Geschäftsleitung bringt Ideen, Vorschläge sowie Konzepte ein und ist berechtigt, Anträge an das Leitungsorgan zu stellen.
- 8.8 Die Geschäftsleitung informiert das Leitungsorgan über alle für die Aufgaben des Leitungsorgans maßgeblichen Belange. Bei Gefahr in Verzug besteht auch ein Informationsrecht an das Aufsichtsorgan.
- 8.9 Die Mitglieder der Geschäftsleitung sind dem Leitungsorgan verantwortlich.
- 8.10 Der/die Vorsitzende des Leitungsorgans ist die Schnittstelle zur Geschäftsleitung. Er/sie soll eine effiziente Zusammenarbeit zwischen dem Leitungsorgan und der Geschäftsleitung sicherstellen.
- 8.11 Die Mitglieder der Geschäftsleitung sollen an den Sitzungen des

Leitungsorgans mit beratender Stimme teilnehmen.

Abschnitt C: Besondere Regelungen der Nonprofit Governance

9. Verband

- 9.1 Ein Verband ist ein dauerhafter Zusammenschluss zweier oder mehrerer rechtlich selbständiger NPOs zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks, der nach außen hin unter einem gemeinsamen Erscheinungsbild auftritt, gemeinsame Ziele definiert und die Verfolgung dieser Ziele koordiniert.
- 9.2 Ein Verband kann als Gleichordnungsverband, als Unterordnungsverband sowie im Rahmen desselben Verbands in beiden Formen ausgestaltet sein. Ein Gleichordnungsverband ist ein Verband deren Mitglieder im Rahmen einer NPO oder eines sonstigen Vertrages wesentliche Aktivitäten koordinieren. In einem Unterordnungsverband wird die Koordination der Aktivitäten der Verbandsmitglieder von einer NPO bestimmt.
- 9.3 Die Governance-Grundsätze gelten sinngemäß auch für den Verband. Insbesondere die Trennung von Aufsicht und Leitung sind auf Verbandsebene zu wahren. Überkreuzverflechtungen der im Verband einbezogenen Mitgliedsorganisationen sind jedenfalls zu vermeiden (siehe Punkt 10.3). Ferner sind die Offenlegungspflichten (siehe Punkt 3.4) einzuhalten.
- 9.4 In einem Unterordnungsverband hat das Leitungsorgan der bestimmenden NPO für eine angemessene interne Transparenz zu sorgen. Ein entsprechendes Informationsregime ist dafür vom Leitungsorgan einzurichten.
- 9.5 Im Gleichordnungsverband soll im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten durch organisatorische Vorkehrungen für interne Transparenz gesorgt und ein dafür notwendiges Informationsregime eingerichtet werden.
- 9.6 Der Verband soll durch eine geeignete Informationspolitik für Transparenz über die Funktionen und die Aktivitäten des Verbandes gegenüber der Öffentlichkeit sorgen. Für den Verband

ist ein eigener Rechenschaftsbericht zu erstellen (Punkt 12.3.).

10. Inkompatibilität

- 10.1 Ein Mitglied des Leitungsorgans oder ein Geschäftsführer/eine Geschäftsführerin sowie ein Mitarbeiter/eine Mitarbeiterin der NPO darf nicht gleichzeitig Mitglied des Aufsichtsorgans sein. Ist ein Mitglied des Leitungsorgans, der Geschäftsführung, oder des Aufsichtsorgans mit einem anderen Mitglied dieser Organe oder der Geschäftsführung verwandt, verheiratet oder verpartnert, muss die Tätigkeit dem Leitungs- und dem Aufsichtsorgan offengelegt werden.
- 10.2 Ein Mitglied des Leitungsorgans einer verbandszugehörigen NPO oder eine/r deren GeschäftsführerInnen oder MitarbeiterInnen kann nicht Mitglied des Aufsichtsorgans der bestimmenden Organisation des Unterordnungsverbandes sein. Ebenso wenig können ArbeitnehmerInnen einer NPO des Verbands Mitglieder des Aufsichtsorgans der bestimmenden Organisation des Unterordnungsverbandes sein. Ehepartner und Verwandte in gerader Linie von Mitgliedern des Leitungsorgans, eines Geschäftsführers bzw. einer Geschäftsführerin oder eines Mitarbeiters bzw. einer Mitarbeiterin einer NPO des Verbands müssen die Ausübung eines Mandats im Aufsichtsorgan der bestimmenden Organisation des Unterordnungsverbandes offenlegen.
- 10.3 Mitglied des Aufsichtsorgans einer NPO kann nicht sein, wer Mitglied des Leitungsorgans einer NPO oder einer sonstigen Gesellschaft ist, wenn ein Mitglied des Aufsichtsorgans jener Gesellschaft Mitglied des Leitungsorganes der NPO ist (Verbot der Überkreuzverflechtung).
- 10.4 Mitglied des Aufsichtsorgans einer NPO kann nicht sein, wer bereits zehn Mandate in Aufsichtsorganen von NPOs oder anderen Gesellschaften ausübt. Der Vorsitz im Aufsichtsorgan wird doppelt angerechnet. Auf diese Höchstzahlen sind bis zu zehn Mandate in Aufsichtsorganen innerhalb eines Verbandes iSd Punkt 9 dieses Kodex nicht anzurechnen.

11. Interessenkonflikte

- 11.1 Die Mitglieder des Leitungsorgans sowie die GeschäftsführerInnen einer NPO haben ihre Aufgaben stets im Interesse der NPO und deren Zweckerreichung auszuüben und dürfen dabei keine Eigeninteressen verfolgen oder Geschäftschancen der NPO für sich selbst nutzen.
- 11.2 Mitglieder des Leitungs- oder Aufsichtsorgans sowie GeschäftsführerInnen dürfen die Interessen von Interessen trägerInnen nur insoweit wahrnehmen, als diese nicht im Konflikt mit dem Interesse der NPO stehen.
- 11.3 Mitglieder des Leitungsorgans, GeschäftsführerInnen und Mitglieder des Aufsichtsorgans einer NPO dürfen weder für sich noch für andere Zuwendungen oder sonstige Vorteile von Dritten fordern oder annehmen oder Dritten ungerechtfertigte Vorteile gewähren.
- 11.4 Mitglieder des Leitungs- oder Aufsichtsorgans haben Interessenkonflikte unverzüglich dem Vorsitzenden des jeweiligen Organs mitzuteilen. Vorsitzende eines Leitungs- oder Aufsichtsorgans haben Interessenkonflikte den übrigen Organmitgliedern mitzuteilen. Ein Geschäftsführer bzw. eine Geschäftsführerin muss den Interessenkonflikt dem/der Vorsitzenden des Leitungsorgans mitteilen. Bei einer Beschlussfassung über eine Angelegenheit, in der sie einem Interessenkonflikt unterliegen, sind diese Personen von der Abstimmung ausgeschlossen, der oder die Vorsitzende kann ihnen je nach Schwere des Interessenkonflikts auch das Teilnahmerecht und das Recht auf Übermittlung der Unterlagen entziehen. Sofern der oder die Vorsitzende betroffen ist, entscheidet das jeweilige Organ über den Entzug des Teilnahmerechts und das Recht auf Übermittlung der Unterlagen.
- 11.5 Bestehen Interessenkonflikte dauerhaft, haben die betroffenen Personen ihr Amt zurückzulegen.
- 11.6 Geschäfte der GeschäftsführerInnen mit der NPO bedürfen der Zustimmung des Leitungsorgans; Geschäfte von Mitgliedern des

Leitungsorgans mit der NPO bedürfen der Zustimmung des Aufsichtsorgans; Geschäfte von Mitgliedern des Aufsichtsorgans bedürfen der Beschlussfassung des Aufsichtsgremiums. Dasselbe gilt für den Ehepartner/die Ehepartnerin der genannten Personen. Geschäfte von Mitgliedern des Leitungs- oder Aufsichtsorgans sowie von GeschäftsführerInnen mit der NPO sind zu gleichen Bedingungen wie für Dritte abzuschließen und müssen branchenüblichen Standards entsprechen. Darüber hinaus sind diese Geschäfte offenzulegen.

- 11.7 Sind die Mitglieder des Leitungs- oder Aufsichtsorgans oder GeschäftsführerInnen in einem Leitungs- oder Aufsichtsorgan einer Gesellschaft tätig, bedürfen Geschäfte dieser Gesellschaft mit der NPO ebenfalls einer Zustimmung gemäß Punkt 11.6. Geschäfte innerhalb eines Verbandes sind von dieser Regelung ausgenommen.

12. Rechnungslegung, Berichtslegung und Kontrolle

12.1 Rechnungswesen

- 12.1.1 Das Leitungsorgan sorgt für ein der Größe, der Komplexität und dem Aufgabenbereich der Organisation angemessenes Rechnungswesen.
- 12.1.2 Das Aufsichtsorgan sorgt für die Überwachung der Einrichtung und Weiterentwicklung von Rechnungs- und Berichtslegung sowie deren strategische Ausrichtung.
- 12.1.3 Die Rechnungslegung der Organisation entspricht den jeweiligen, rechtsform-spezifischen rechtlichen Vorgaben.
- 12.1.4 Das Rechnungswesen der Organisation muss jederzeit ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darstellen und bei mittelgroßen und großen NPOs iSd Punkt 2.4. dieses Kodex durch eine geeignete Kosten- und Leistungsrechnung eine Kontrolle der Wirtschaftlichkeit ermöglichen.
- 12.1.5 Ist die Organisation verpflichtet, einen Jahresabschluss und/oder

einen Lagebericht aufzustellen, so sind diese in entsprechender Anwendung der Vorschriften des UGB aufzustellen und nach diesen Vorschriften zu prüfen.

- 12.1.6 Der Jahresabschluss wird vom Leitungsorgan aufgestellt. Sofern ein Aufsichtsorgan existiert, muss der Jahresabschluss diesem zur Kenntnis gebracht werden. Der Jahresabschluss wird entsprechend den jeweiligen gesetzlichen Vorschriften geprüft und gebilligt.
- 12.1.7 Unabhängig von sonstigen rechtlichen Vorgaben haben mittelgroße Organisationen iSd Punkt 2.4. dieses Kodex jedenfalls einen Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung) gem § 22 Abs 1 VerG aufzustellen.
- 12.1.8 Unabhängig von sonstigen rechtlichen Vorgaben haben große Organisationen iSd Punkt 2.4. dieses Kodex jedenfalls einen erweiterten Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) gem § 22 Abs 2 VerG aufzustellen und überdies für die Abschlussprüfung durch einen Abschlussprüfer zu sorgen.
- 12.1.9 Im Anhang des Jahresabschlusses sind jedenfalls die Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen, Spenden und sonstige Zuwendungen sowie Einkünfte aus wirtschaftlichen Tätigkeiten und die ihnen jeweils zugeordneten Aufwendungen auszuweisen. Darüber hinaus enthält der Anhang Informationen über die Beziehungen der Organisation zu ihren EigentümerInnen oder Mitgliedern, zu den Mitgliedern des Leitungs- und Aufsichtsorgans sowie der Geschäftsleitung und diesen nahestehenden Einrichtungen und Personen. Ebenso sind Geschäfte zwischen den Mitgliedern des Leitungs- und Aufsichtsorgans sowie der Geschäftsleitung mit der Organisation im Anhang darzustellen.
- 12.1.10 NPOs mit steuerrechtlichem Gemeinnützigkeitsstatus haben den Jahresabschluss samt Anhang über die Website, oder, sofern keine Website existiert, ist der Jahresabschluss samt Anhang am Sitz der Organisation zur Einsicht zur Verfügung zu stellen oder auf Nachfrage jedem bzw. jeder Interessierten zu übermitteln. Die

Übermittlung hat binnen 6 Monaten nach Abschluss der Berichtsperiode zu erfolgen. NPOs ohne Gemeinnützigkeitsstatus haben den Jahresabschluss samt Anhang auf Verlangen den Mitgliedern oder InteressenträgerInnen zu übermitteln.

12.2 Rechnungsprüfer, Abschlussprüfer

12.2.1 Für kleine und mittelgroße NPOs iSd Punkt 2.4. dieses Kodex sind Rechnungsprüfer, für große NPOs Abschlussprüfer zu bestellen, die jeweils über die nötige fachliche Qualifikation für die Erfüllung ihrer Aufgaben verfügen müssen.

12.2.2 Die Rechnungsprüfer oder Abschlussprüfer haben jedenfalls die Finanzgebarung der Organisation im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung innerhalb von 4 Monaten ab der Erstellung der Einnahmen-/Ausgabenrechnung oder des Jahresabschlusses zu prüfen.

12.2.3 Die Rechnungsprüfer oder Abschlussprüfer haben einen Prüfbericht zu erstellen, in dem sie die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung bestätigen oder festgestellte Gebarungsmängel oder Gefahren für den Bestand der Organisation aufzeigen. Die Rechnungsprüfer müssen im Prüfbericht auf ungewöhnliche Einnahme und Ausgaben besonders hinweisen.

12.2.4 Vor der Bestellung zum Rechnungs- oder Abschlussprüfer haben diese eine Erklärung darüber abzugeben, ob und gegebenenfalls welche geschäftlichen, finanziellen, persönlichen oder sonstigen Beziehungen zwischen dem Rechnungs- oder Abschlussprüfer und der Organisation sowie ihrer Organmitglieder bestehen, die Zweifel an ihrer Unabhängigkeit begründen können.

12.3 Berichtslegung – Rechenschaftsbericht

12.3.1 Im Sinne einer offenen und transparenten Informationshaltung hat eine NPO neben den gesetzlich vorgesehenen wirtschaftlichen Aufzeichnungen und Rechnungslegungsvorschriften einen Rechenschaftsbericht (synonym: Jahresbericht, Tätigkeitsbericht) zu erstellen, in dem insbesondere auf die Mittelverwendung und die Zweckerfüllung, unter Berücksichtigung der in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegten Werte,

eingegangen wird. Es ist in angemessener Weise über die entfalteten Wirkungen, die Leistungsfähigkeit (Effektivität) sowie die Wirtschaftlichkeit (Effizienz) der Organisation Auskunft zu geben.

12.3.2 NPOs mit steuerrechtlichem Gemeinnützigkeitsstatus haben diesen Rechenschaftsbericht über die Website, oder, sofern keine Website existiert, am Sitz der Organisation zur Einsicht zur Verfügung zu stellen oder auf Nachfrage jedem bzw. jeder Interessierten, zu übermitteln. Die Übermittlung hat binnen 9 Monaten nach Abschluss der Berichtsperiode zu erfolgen. NPOs ohne Gemeinnützigkeitsstatus haben den Rechenschaftsbericht auf Verlangen den Mitgliedern oder InteressenträgerInnen zu übermitteln.

12.3.3 Der Rechenschaftsbericht hat folgende Informationen zu enthalten:

- Der Zweck der Organisation (allenfalls genauer ausformuliert als in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde),
- die für die Berichtsperiode gesetzten Ziele,
- eine Beschreibung der erbrachten Leistungen in Bezug zu den gesetzten Zielen,
- eine Beschreibung der durch die erbrachten Leistungen vermuteten Wirkungen bei den Zielgruppen oder im jeweiligen Wirkungsfeld,
- die Höhe und Herkunft der zur Verfügung stehenden Mittel in der Berichtsperiode,
- die Verwendung der zur Verfügung stehenden Mittel,
- die Mitglieder des Leitungs- und Aufsichtsorgans sowie der Geschäftsführung und ihre jeweiligen Amtszeiten,
- Verbindungen zu nahe stehenden Organisationen,
- sofern Soll-Regelungen dieses Kodex nicht eingehalten werden eine entsprechende Begründung hierfür.

12.3.4 Bei mittelgroßen und großen NPOs iSd Punkt 2.4. dieses Kodex

ist im Rechenschaftsbericht in einem Ausblick auf folgende Perioden einzugehen.

12.3.5 Der Rechenschaftsbericht soll darüber hinaus folgende Angaben enthalten:

- Vergütungen und Entschädigungen an Mitglieder des Leitungs- und Aufsichtsorgans (z.B. Personalkosten, Boni, Spesen),
- Transaktionen mit nahestehenden, rechtlich selbständigen Organisationen, Personen und Projekten,
- die Unterscheidung des vorhandenen Kapitals in eigenfinanzierte, zweckgebundene und Fremdmittel sowie die Veränderung derselben,
- Darstellung der Aktivitäten, Leistungen und Wirkungen in einem Wirkungsmodell
- Beurteilung der Leistungen durch die Leistungsempfänger bzw. Begünstigten,
- Messung und Analyse der erreichten Wirkungen in einer für die Ressourcenlage der Organisation angemessenen Form,
- Beschreibung der in der kommenden Periode geplanten Leistungen,
- aussagekräftige Kennzahlen für die Erreichung der gesetzten Ziele,
- Hauptrisiken, denen die Organisation gemäß Einschätzung des Leitungsorgans ausgesetzt ist,
- Beschreibung der implementierten Systeme zum internen Kontrollsystem und Risikomanagement.

12.3.6 Sofern im Aufsichtsorgan Begünstigte als InteressenträgerInnen nicht vertreten sind und es sich um eine große Organisation handelt, müssen im Rechenschaftsbericht eine adäquate Leistungsbeurteilung und Wirkungsanalyse enthalten sein. Die Wirkungsanalyse hat in angemessenen Zeitabschnitten zu erfolgen und ist durch externe, dazu befähigte Personen bzw.

Institutionen zu erbringen.

- 12.3.7 Alle NPOs die einen Abschlussprüfer bestellen, müssen den Rechenschaftsbericht von diesen im Hinblick auf die in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegten Werte der Organisation überprüfen lassen. Bei mittelgroßen NPOs iSd Punkt 2.4. dieses Kodex sollen die Rechnungsprüfer den Rechenschaftsbericht im Hinblick auf die in der maßgeblichen rechtlichen Urkunde niedergelegten Werte der Organisation überprüfen. Die Rechnungs- oder Abschlussprüfer nehmen in ihrem Bericht (Bestätigung, Prüfbericht) Stellung zur Einhaltung dieser Werte.

13. Internes Kontrollsystem und Risikomanagement

- 13.1 Das Leitungsorgan sorgt für ein der Größe, der Komplexität, dem Aufgabenbereich und dem Risikoprofil der Organisation angemessenes internes Kontrollsystem (IKS) und Risikomanagement (RM).
- 13.2 Das Aufsichtsorgan sorgt für die Überwachung der Einrichtung und Weiterentwicklung von IKS und RM sowie deren strategische Ausrichtung.
- 13.3 Mittels IKS werden interne Kontroll- und Steuerungssysteme sowie Führungsprozesse geregelt. Darüber hinaus wird mittels IKS die Übereinstimmung sämtlicher Abläufe im Unternehmen mit der maßgeblichen rechtlichen Urkunde, weiteren Organisationsrichtlinien und den geltenden Gesetzen (Compliance) sichergestellt.
- 13.4 Das IKS beruht auf den drei Säulen Ordnungsmäßigkeit, Sicherheit und Wirtschaftlichkeit. Es trägt zur Wirksamkeit und Effizienz der betrieblichen Tätigkeit als auch zur Zuverlässigkeit der Rechnungs- sowie Berichtslegung bei.
- 13.5 Das Risikomanagement regelt den systematischen Umgang mit Unsicherheiten, Gefahren und Chancen im Zusammenhang mit den der Organisation zugrunde liegenden Werten sowie den Zielen der NPO. Die Systematisierung umfasst dabei zumindest

eine Risikopolitik, ein Früherkennungssystem sowie operative Handlungen zum Umgang mit Risiken.

- 13.6 Es hat insbesondere neben materiellen Risiken auch die Reputation der Organisation, das freiwillige und ehrenamtlich tätige sowie vergütete Personal, die gesellschaftliche Relevanz des Organisationszwecks, die Entwicklung von Spenden- und Mitgliedsbeiträgen, Fördergeber und Kooperationen mit außenstehenden Dritten einzubeziehen.
- 13.7 Bei mittelgroßen und großen NPOs ist gemäß Punkt 2.4. dieses Kodex im Rechenschaftsbericht auf bestehende Inhalte, Besonderheiten und Aktivitäten des vergangenen Jahres im Zusammenhang mit dem internen Kontrollsystem sowie dem Risikomanagement einzugehen.

Stiftungen in Norwegen zwischen Wohlfahrtsstaat und Zivilgesellschaft Lehren für Deutschland?*

ULRICH BRÖMMLING

Ein Stiftungswesen ist immer originärer Ausdruck einer Gesellschaft mit ihrer Geschichte, ihrer rechtlicher Entwicklung, ihrem religiösen Hintergrund, ihrer politischen Kultur. Somit lassen sich zwei Stiftungswesen verschiedener Nationen nur bedingt miteinander vergleichen. Gleichwohl wiesen im Falle der Untersuchung zum norwegischen Stiftungswesen, die der Autor 2012 vorgelegt hat,¹ sowohl George Turner in seinem Zweitgutachten als auch Birgit Weitemeyer in ihrer Rezension in der Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen darauf hin, dass hier durchaus Lehren für den deutschen Stiftungssektor zu ziehen sind. Dies soll im Folgenden geschehen: Nahe am Breiavatnet, dem kleinen See im Zentrum Stavangers, geht von der Kongsgata die Stiftelsesgata, die „Stiftungsstraße“, ab. Es ist ein ungewohnter Name für eine norwegische Straße, der in ganz Norwegen ihresgleichen sucht. Dabei haben Stiftungen über viele Jahrhunderte in Norwegen Krankenhäuser und Schulen betrieben, setzten sich für die Armenfürsorge ein und engagierten sich in anderer Form für die Gesellschaft. Dennoch sind Stiftungen heute wenig präsent, wenn man sich die Diskurse der norwegischen Gesellschaft in den vergangenen Jahrzehnten ansieht. Der Wohlfahrtsstaat hat seinen festen Platz, die Wirtschaft erfüllt ihre Aufgaben, selbst die Zivilgesellschaft mit ihren Vereinen und Freiwilligenzentren („Frivillighetssentraler“) spielt eine Rolle. Auf Stiftungen trifft man nur sehr vereinzelt. Die Straße liegt also symbolisch genau am richtigen Ort: abgehend von einer Hauptstraße (immerhin der „Königsstraße“), aber sehr versteckt.

Das wäre nicht weiter verwunderlich, wenn es keine oder nur (noch) wenige Stiftungen in Norwegen gäbe. Doch ein Blick auf die Zahlen überrascht: Rund 7.600 nachgewiesene Stiftungen gibt es derzeit in Norwegen.² Verglichen mit der Bevölkerungszahl von 4,8 Millionen ist dies eine beachtliche Zahl. Bis in die 1970er Jahre hinein lag Norwegen

gar eher an der Spitze im europäischen Ländervergleich. 1974 wurden in Norwegen 6.000 und in Deutschland 4.000 Stiftungen gezählt.³

Die Stiftungsdichte beträgt in Norwegen somit derzeit 158 Stiftungen pro 100.000 Einwohner. In Deutschland (20.150 Stiftungen per 31. 12.2013)⁴ liegt sie bei 25 Stiftungen.⁵ Allerdings bemisst sich die Bedeutung auch an Größe, Zahl der Neuerrichtungen und Gesamtzahl der Rechtsformen, in denen Stiftungen wirken.

Stiftungen haben also zumindest zahlenmäßig schon früh eine Rolle gespielt. Für eine eigenständige mächtige Rolle, die eine Stiftung unabhängig vom Staat im Gemeinwesen spielen kann, mögen viele norwegische Stiftungen zu klein sein. Doch die Größe ist nur ein Grund dafür, dass den Stiftungen in der norwegischen Gesellschaft nur sehr geringer Einfluss beigemessen wird. Sie gelten in der Regel als schwach und unbedeutend. Angesichts der Zahl von 35.500 Mitarbeitern, die in norwegischen Institutionen und Organisationen arbeiten, die in Stiftungsform organisiert sind,⁶ sind Zweifel an der Richtigkeit dieser Einschätzung angebracht. Doch im Bewusstsein von Medien und Öffentlichkeit sind Stiftungen nicht präsent. Sie führen in bestimmten Dimensionen – gerade auch im Vergleich zu den an Stiftungen reichen Nachbarländern Schweden und Dänemark – ein Schattendasein.⁷ Noch in einem Diskussionspapier vom Oktober 2011 kommen Vertreter von vier großen norwegischen Stiftungen zu dem Schluss, in Norwegen fristen Stiftungen „in der Regel ein äußerst anonymes Dasein mit geringer öffentlicher Beachtung.“⁸

In den vergangenen zehn Jahren ist ein Interesse auch an der wissenschaftlichen Beschäftigung mit dem norwegischen Nonprofit-Sektor langsam erwacht. Auch innerhalb der Organisationen hat ein Umdenken begonnen. Allerdings ist bis zum heutigen Tage das Bewusstsein der eigenen Möglichkeiten, der Rolle und Bedeutung von zivilgesellschaftlichen Akteuren namentlich bei den Stiftungen in Norwegen nur schwach ausgeprägt. Erste Debatten innerhalb der Zivilgesellschaft kamen auf, als Gesetzesinitiativen in den Jahren 2002 bis 2004 zur Mehrwertsteuerregelung für gemeinnützige Organisationen Stellung nahmen. Ein weiterer Anstoß für Stiftungen zur Diskussion untereinander war das neue Stiftungsgesetz von 2001, das 2005 mit der

Einrichtung einer zentralen Stiftungsaufsicht in Kraft trat und einer der Gründe für die Etablierung der *Stiftelsesforeningen*, einer Interessenorganisation für Stiftungen, war.

Eine eigenständige Position haben die Stiftungen gleichwohl noch nicht gefunden. Impulse für die Gesellschaft gehen allenfalls von einzelnen Aktionen einzelner Stiftungen aus, die Gründung des Literaturhauses in Oslo durch Fritt Ord etwa. Erfolge, wie sie die Zivilgesellschaft mit anderen Organisationsformen schon im 19. Jahrhundert erreicht hat – Gesetzesinitiativen zum Alkohol oder die Mitarbeit von Vereinen bei der Unionsauflösung – kann das Stiftungswesen nicht vorweisen.⁹

Stifterisches Engagement ist schwierig messbar und vergleichbar, da in unterschiedlichen Ländern verschiedene Akzente durch Stiftungen gesetzt werden und Stiftungen unterschiedlichen Rahmenbedingungen unterworfen sind. Ein Hindernis stellt die Tatsache dar, dass allgemein zivilgesellschaftliches Handeln auch in der Wissenschaft durch Kriterien beschrieben wird, die von staatsimmanenten Aufgaben bestimmt werden, unabhängig davon, ob sich dies mit anderen Ländern vergleichen lässt oder nicht. Auch gesellschaftliche Initiativen wie die internationale Konferenz zur Meinungsfreiheit der Stiftung Fritt Ord in Oslo im Juni 2009 oder die Auschwitz-Reisen der Stiftung Hvite Busser finden kein staatliches Äquivalent und entfallen bei Gesamtbetrachtungen. Das stifterische Engagement in Norwegen ist daher noch größer als in Studien bislang dargestellt.

Das Forschungsprojekt „Stiftungen in Norwegen zwischen Wohlfahrtsstaat und Zivilgesellschaft“ ist der Frage auf den Grund gegangen, warum Stiftungen nur in geringem Maß in der norwegischen Gesellschaft wahrgenommen werden, obgleich sie zahlenmäßig und auch ihren Aufgaben nach einen durchaus nennenswerten Beitrag leisten. Die Ergebnisse einer qualitativen Untersuchung ergaben einen klaren Zusammenhang zwischen der großen Unterstützung der Stifter und in Stiftungen Engagierten für den Wohlfahrtsstaat als feststehendes Politikelement und der Nivellierung des Beitrags von Stiftungen für die Gesellschaft.

Einen Zusammenhang legen auch öffentliche Äußerungen von Politiker sowie die Sitzungsprotokolle des norwegischen Parlamentes *Storting* nahe.

Während auf der einen Seite Stiftungen als willkommene Akteure der Zivilgesellschaft gefeiert werden, regt sich auf der anderen Seite noch Kritik. Zum einen wird aus steuerpolitischer Sicht der Einnahmeverlust an Steuern des Staates beklagt. Zum anderen gilt das Stiftungswesen als undemokratisch; es widerspricht der Auffassung, dass der Staat die Verteilung der Güter selbst am besten regeln kann.

Einen in diesem Zusammenhang hilfreichen Bezug zwischen Steuersatz und Stifterrolle finden wir in Skandinavien im ausgehenden 19. Jahrhundert unter den Kunstmäzenen. Dass das Verhältnis zwischen sozialdemokratischem Wohlfahrtsstaat und stifterischem Engagement jedoch durchaus Konfliktstoff bietet, zeigt ein Blick auf das Staatsverständnis der Stifter und Mäzene früherer Jahrhunderte, als der Wohlfahrtsstaat noch nicht seine aktuelle sozialdemokratische Prägung erhalten hatte. *Knud W. Jensen*, Kunstsammler, Gründer des Museums Louisiana und eine der größten Stifterpersönlichkeiten Dänemarks, weist für das Dänemark des ausgehenden 19. Jahrhunderts auf die politische Ausrichtung der Stifter hin; diese seien nicht progressiv gewesen:

Auch Carl Jacobsen schäumte vor Wut auf die Gewerkschaften. Er war seinen Arbeitern wohlgesonnen, ließ Wohnungen bauen, zahlte Krankengeld und Arbeitern mit langer Betriebszugehörigkeit Rente. Aber freiwillig sollte das ganze geschehen.¹⁰

Eine politisch-bürgerliche staatsferne Haltung ist auch bei einem der großen Wohltäter Norwegens aus derselben Zeit zu finden. *Erik Rudeng* schildert den „Schokoladenkönig“ und Unternehmer Johan Throne Holst als überzeugten Gegner einer Dominanz des Staates, der noch in den 1920er Jahren gegen öffentlichen Haushalt und Steuern wettete.¹¹ Und *Jensen* fährt in seiner Beschreibung der Stifter fort:

Alle Stifter hatten das Gefühl, dass ihre Einkünfte voll und ganz ihnen gehörten, dass es ihr rechtmäßiges Eigentum war, das der Staat ihnen nahm.¹²

Jensen sieht allerdings einen deutlichen Unterschied der dänischen Stifter gegenüber amerikanischen Mäzenen, deren stifterisches Engagement eine Schattenseite gehabt hätte, denkt man an die menschenunwürdigen Zustände, unter denen die Arbeiter den Gewinn erwirtschafteten, der zum Reichtum der Mäzene und damit zu ihren Werken für das Gemeinwohl

fürten. Gleichwohl räumt *Jensen* ein, dass auch die dänischen Stifter aus einer Periode der „sozialen Dunkelheit“ kamen.¹³

Wo es um Lehren für Deutschland geht, ist hier anhand des Beispiels des norwegischen Wohlfahrtsstaats klargemacht, worauf sich die Zivilgesellschaft einlassen muss, wenn sie ihr Verhältnis zum Staat klären will. Die Untersuchung formuliert mögliche Bedrohungen des Wohlfahrtsstaates durch zu mächtige Stiftungen (und die Zivilgesellschaft überhaupt): finanzieller Verlust, Verlust personeller Stärke, Verlust der Glaubwürdigkeit, Verlust der Deutungshoheit über Richtig und Falsch und Verlust der Kontrolle über den Professionalitätsgrad aufgegebenen Zuständigkeitsbereiche, etwa Gesundheit. Eine erste Reaktion des Staates auf diese Bedrohungen kann in einer Ausweitung der Kontrolle bestehen. Aber eine solche reflexartig anmutende Reaktion bleibt nicht ohne Alternative: Die Untersuchung entwickelt auch eine neue Dimension der Zusammenarbeit, die auf Machtteilung, Kontrollabbau und Vertrauen beruht.

Lehre 1: Stiftungen müssen ihr Verhältnis zum Staat noch viel stärker hinterfragen als bislang.

Das norwegische Stiftungswesen reicht bis in die Mitte des 11. Jahrhunderts. Wie in ganz Europa stiftete man zunächst für fromme Zwecke. Als der älteste Nachweis eines stifterischen Aktes dürfte der „Dyngestenen“ angesehen werden, ein Gedenkstein mit Runeninschrift aus der Mitte des 11. Jahrhunderts.¹⁴ Von einem Brückenbau ist dort die Rede, der zum Gedenken an Astrid, „die schönste Jungfrau im Hadeland“, stattfand.¹⁵ Es soll hier nicht unerwähnt bleiben, dass die erste Erwähnung einer Frau in der Geschichte zusammenfällt mit der ersten Erwähnung eines stifterischen Aktes. Dieser erste Stiftungsakt in Norwegen entspricht dem Verständnis von Stiftung als Memoria, wie sie *Michael Borgolte* für das vormoderne Stiftungswesen entwickelt hat.¹⁶ Noch dichter am Verständnis einer Stiftung zur Erlangung des Seelenheils war ein Runenstein aus demselben Jahrhundert, der über den Sakndalselva gelegt wurde: Hier erfolgte die Stiftung des Steines bzw. der Brücke durch Sakse, um Gottes Gnade für die Seele von Saks Mutter zu erbitten.¹⁷

Möglicherweise ist Oslo Katedralskolen bereits 1153 errichtet worden; es wäre nicht nur eine der ältesten bekannten Stiftungen, sondern auch die

älteste noch bestehende Stiftung in Norwegen. Ebenso vage ist die Existenz einer Stiftung aus kirchlicher Initiative heraus in Trondheim aus dem Jahr 1180; zumindest die Existenz eines Hospitals in Nidaros ist belegt.

Norwegen feiert sich in diesem Jahr selbst: Am 17. Mai 2014 jährt sich der Tag der Verfassung in Eidsvoll zum 200. Mal. Vertreter Norwegens werden sich überbieten im Lob auf die „damals modernste Verfassung der Menschheit“, und jede Rede wird beim Kenner der Verfassung einen bitteren Beigeschmack haben. Denn § 2 Grunnloven (norwegisches Grundgesetz) verbot Juden (und Jesuiten) den Zugang zum Land.¹⁸ Diesen Schnitzer kann das zweite Bemerkenswerte und oft Verschwiegene nicht ungeschehen machen: die norwegische Verfassung räumt Stiftungen einen Platz ein. § 106 der Verfassung von 1814 enthält bereits in der ersten Version einen Paragraphen, der ähnlich wie das Gesetz aus der Zeit Christians V. regelnd in die Aktivitäten von Stiftungen eingreift. Es begrenzt den Tätigkeitsbereich aller ideellen Stiftungen auf den Stiftungszweck. Dieser Paragraph und einige wenige über verschiedene Gesetze verstreute Regelungen reichten viele Jahrhunderte aus, das norwegische Stiftungswesen zu regeln. Umso erstaunlicher ist es, dass Norwegen nach nur zwei Jahrzehnten eines neuen Gesetzes bedurfte, nachdem es 1980 das erste Gesetz bekam, das die Errichtung und die Arbeit von Stiftungen regelte. Zwei Missbrauchsfälle des Stiftungsgesetzes von 1980, die für die vorliegende Untersuchung ausführlich erforscht wurden und in dieser wiedergegeben sind, führten zu einer deutlich restriktiveren Gesetzgebung. Die Fälle spielten sich in höchsten Kreisen ab; selbst das Königshaus drohte verwickelt zu werden.

Die Kommission, die im Juni 1996 eingesetzt wurde, unterbreitete 1998 Vorschläge, die wohl in vorseilendem Gehorsam sehr restriktive Regelungen enthielten. Der Kommission gehörten kaum Praktiker aus dem Stiftungswesen an. Es fehlte somit an Personen, die erklären konnten, warum bestimmte Regelungen dem Stiftungswesen eher schaden würden. Ein Stiftungsvertreter brachte die Situation der Kommission mit folgenden Worten auf den Punkt: Auch eine Gruppe von 20 Erbsenzählern tauscht gern die gesammelte, aber sehr ähnliche Expertise für ein Linsengericht.¹⁹

Lehre 2: Bei der Erarbeitung, Formulierung und Novellierung von

Gesetzen sind Praktiker und Experten unterschiedlicher Fachrichtung einzubinden.

Obwohl es verhältnismäßig wenig regelte, unterschied sich schon das Stiftungsgesetz von 1980 in einigen Merkmalen von vergleichbaren Stiftungsgesetzen. So sah es für Unternehmensträgerstiftungen ausdrücklich keine Kooptierung von Organmitgliedern vor. Bereits *Herbert Kronke* hat in seiner rechtsvergleichenden Studie Norwegen als besonders regulierend hervorgehoben.²⁰ Die ersten Änderungen des Stiftungsgesetzes von 1980 regulierten dann noch stärker und enthielten zum Beispiel die Zuweisung²¹ der Stiftungsaufsicht an den Fylkesmannen des Fylke, in dem die Stiftung ihren Sitz hat.

Das neue Gesetz unterscheidet sich in entscheidenden Punkten vom Vorgängergesetz aus dem Jahr 1980. Vor allem die Kontrolle ist zentralisiert und verstärkt und die Einflussmöglichkeit des Stifters ist beschnitten worden. Damit nimmt Norwegen im europäischen Vergleich eine Sonderstellung ein. Während andere Staaten ihr Stiftungsgesetz liberalisierten und selbst in Ländern wie Frankreich, wo es bislang äußerst aufwändig war, eine Stiftung zu errichten, die Rahmenbedingungen hin zu einem stiftungsfreundlicheren Klima verbessert wurden,²² ist die Stiftungserrichtung in Norwegen zumindest nicht vereinfacht worden.

Das neue Stiftungsgesetz²³ gliedert sich in acht Kapitel: Einleitende Bestimmungen (§§ 1-8), Errichtung (§§ 9-13), Stiftungsvermögen (§§ 14-25), die Organisation der Stiftung (§§ 26-33), Revisor (§§ 43-44), Umwandlung (§§ 45-55), erstattungs- und strafrechtliche Bestimmungen (§§ 56-59), Inkrafttreten, Übergangsregeln und Änderungsbestimmungen anderer Gesetze (§§ 60-62). Die thematische Ausrichtung des vorliegenden Aufsatzes kann selbstverständlich keinen Rechtskommentar zu den einzelnen Paragraphen bieten. Im Folgenden sind vor allem die Punkte hervorgehoben, die sich als charakteristisch für das norwegische Stiftungsgesetz erweisen, weil sie sich von den Gesetzen anderer Länder diametral unterscheiden oder weil man aus anderem Grund – durch Erfahrung aus den ersten Praxisjahren – daraus Lehren für Deutschland ziehen kann.

Der Begriff „Stiftung“ ist als Name nicht geschützt. Allerdings ist in § 2 des norwegischen Stiftungsgesetzes von 2001 klar geregelt, dass ein

Rechtsgebilde eine Stiftung nach dem Stiftungsgesetz ist, wenn es bestimmte Voraussetzungen erfüllt, unabhängig davon, ob es Stiftung, Legat, Institut, Fonds oder anders heißt.²⁴ Wörtlich heißt es im Stiftungsgesetz zur Rechtsinstitution Stiftung:

Unter einer Stiftung wird ein Vermögenswert verstanden, der durch Testament, Schenkung oder andere rechtliche Disposition selbstständig einem bestimmten ideellen, humanitären, kulturellen, sozialen, bildungsmäßigen, wirtschaftlichen oder anderen Zweck zur Verfügung gestellt wurde.²⁵

Neu am Stiftungsgesetz sind die restriktive Behandlung des Stifters und die Einschränkungen für dessen Rolle in der neuen Stiftung. § 27 setzt eindeutige Forderungen an die Zusammensetzung des Vorstandes. So dürfen der Stifter oder unmittelbare Angehörige nicht die einzigen Mitglieder des Vorstandes sein. Der Stifter oder ein Angehöriger kann also nicht Alleinvorstand sein; bei nur zwei Vorstandsmitgliedern ist es Stifter und Angehörigen verboten, den Vorstandsvorsitz innezuhaben. Dieses Ausschlusskriterium gilt auch für Personen im Anstellungsverhältnis des Stifters. Konstellationen wie in einigen deutschen Stiftungen wären damit in Norwegen unmöglich. Es untersagt auch die Ausschüttung von Stiftungsgeldern an den Stifter oder seine nächsten Angehörigen.²⁶ Auch wenn derartige Einschränkungen mit Blick auf die Person des Stifters im europäischen Vergleich nicht einzigartig sind, bildet Norwegen bei der strikten Regelung für die Angehörigen bei der Gremienbesetzung eine Ausnahme.²⁷ Die neue Regelung hat nicht nur bei natürlichen und juristischen Personen die Lust am Stiften verringert; der Gesetzgeber hat sich damit selbst Steine in den Weg gelegt. Das Verbot der Ausschüttung von Stiftungsmitteln an den Stifter hat dazu geführt, dass auch vom Staat errichtete Stiftungen nicht mehr an dieselbe staatliche Einrichtung Förderungen aussprechen dürfen – was vor allem im Falle der kommunalen Stiftungen dem jeweils eigentlichen Stiftungsvorhaben zuwider läuft. Der Vorstandsvorsitzende der Stiftung Cultiva etwa, *Ansgar Gabrielsen*, nennt diese Regelung „absurd“ und hat bei der Stiftungsaufsicht um eine Befreiung von diesem Paragraphen gebeten.²⁸

Lehre 3: Die Position des Stifters in der Stiftung ist klar zu überdenken.

Die Errichtung einer Stiftung ist in Norwegen an eine gesetzliche Mindestkapitalausstattung gebunden. Das erforderliche Mindestkapital für die Errichtung liegt bei ca. 12.000 Euro (§ 14 Stiftelsesloven). Bei der Ausarbeitung des Gesetzes hatte es einzelne erfolglose Initiativen zur Herabsetzung dieser Grenze auf ca. 1.200 Euro gegeben. Will die Stiftung wirtschaftlich tätig sein, verdoppelt sich dieser Mindestbetrag auf ca. 24.000 Euro. Auch mit diesen Beträgen liegen norwegische Stiftungen im weltweiten Vergleich auf einem der letzten Plätze. Wo es überhaupt gesetzliche Regelungen für die Mindestkapitalausstattung gibt – dies ist eher die Ausnahme²⁹ –, liegen diese in der Regel weit darüber.³⁰ Dass es überhaupt zu einer leichten Ausweitung kam, ist der Überlegung geschuldet, eine möglichst weite Unabhängigkeit von Stiftungen sicherzustellen. Der besondere Charakter der Stiftung als einer mit Kapital ausgestatteten Organisation, die nicht abhängig ist von öffentlichen Zuwendungen, sollte nach Einschätzung der Stiftungskommission gestärkt werden.³¹

Lehre 4: Die gesetzliche Festschreibung eines Mindestvermögens zahlt sich auf lange Sicht aus.

Die Forderung nach einer allgemeinen Registrierung der Stiftungen entspricht ähnlichen Regelungen in den Stiftungsgesetzen der meisten europäischen Länder.³² Hier bildet Deutschland mit Schweden die Ausnahme. In beiden Ländern ist die Einführung eines offiziell zugänglichen Verzeichnisses zwar diskutiert, bislang aber noch nicht umgesetzt worden.³³ Das Stiftungsregister in Norwegen ist – abhängig natürlich vom Kenntnisstand zur jeweiligen Stiftung – vorbildlich geführt.

Lehre 5: Ein Stiftungsregister trägt zur Transparenz bei und hilft selbst Stiftungen bei der Entwicklung einer Datensensibilität.

Der Stiftungsaufsicht („Stiftelsestilsynet“) kommen weitreichende Befugnisse zu. So kann sie einen Stiftungsvorstand benennen, wenn eine Stiftung „nach Gesetz oder Satzung“ ohne kompetenten Vorstand ist (§ 27 Abs. 1 Stiftelsesloven). Mit der Begründung der Pflichtvergessenheit oder der unrechtmäßigen Mitgliedschaft im Vorstand – etwa weil ein Vorstandsmitglied dem Stifter zu nahe steht – kann die Stiftungsaufsicht auch ein Mitglied des Vorstandes abberufen (§ 27 Abs. 2 Stiftelsesloven).

Kontrolle bezieht sich in Norwegen auch auf interne Kontrolle. Für Stiftungen mit einem Vermögen ab drei Millionen Kronen sind mindestens drei Vorstandsmitglieder erforderlich (§ 26 Abs. 1 S. 2 Stiftelsesloven). Solche Zahlenvorgaben finden sich in den Stiftungsgesetzen anderer Länder nicht oder nur mittelbar, wie etwa in Österreich.³⁴ Die zweifache – interne und externe – Kontrolle lässt sich mit dem Willen erklären, Missbrauchsfälle, wie sie zu dem neuen Gesetz Anlass gegeben haben, auf keinen Fall mehr zuzulassen oder zumindest entsprechend ahnden zu können. Dies zeigt sich in der Auslegung der entsprechenden Paragraphen und dem Selbstverständnis der eigenen Arbeit durch die Stiftungsaufsicht. So nennt die verantwortliche Mitarbeiterin *Hege K. Sørbotten* drei Punkte als Hauptgründe für die Einrichtung eines zentralen Stiftungsregisters, von denen zwei das Thema „Kontrolle“ zum Inhalt haben. Unter anderem heißt es bei *Sørbotten*:

Eine im Stiftungsregister eingetragene Stiftung unterliegt der Kontrolle der Stiftungsaufsicht. [...] Rund 9.000 Stiftungen [...] Bedarf an effektiver Kontrolle. Über ein Register lässt sich eine gute Übersicht über die Stiftungen gewinnen und es lassen sich Kontrollmaßnahmen in wesentlichen Punkten durchführen.³⁵

Die Stiftungsaufsichtsbehörde, die im Januar 2005 in Førde ihre Arbeit aufnahm, hat damit eine vergleichsweise starke Stellung auch im europäischen Vergleich. In vielen anderen Ländern arbeitet die Stiftungsaufsicht dezentral. Im föderalen Deutschland wäre eine Zentralisierung der Aufsicht ohnehin schwer denkbar – derzeit. Die ersten Jahre der Arbeit der Stiftungsaufsicht waren von großem Interesse und großem Engagement gekennzeichnet. Zweifelsfrei hat die Stiftungsaufsicht dem Stiftungswesen in Norwegen durch die gewissenhafte Sichtung des Stiftungsbestandes, durch Umfragen unter den Stiftungen und durch die Beratung der Stiftungen sowie durch Stiftungstagungen alle zwei Jahre einen großen Dienst erwiesen. Doch an der Sinnhaftigkeit einiger Umfragen kann man durchaus Zweifel haben. So möchte eine von drei aktuellen Umfragen in Erfahrung bringen, wer letztlich die Mahngebühr bei verspäteter Einreichung des Rechenschaftsberichts gezahlt habe, die Stiftung selbst oder wer sonst.³⁶

Lehre 6: Eine zentrale Stiftungsaufsicht kann zur Bündelung des

Wissens und Verbesserung der Beratungspraxis führen.

Vor allem das Recht der neuen zentralen Aufsichtsbehörde, Gebühren zu erheben, war im Gesetzgebungsprozess umstritten. Bei einer Diskussion des Kommissionsvorschlages im Odelsting wies der Vertreter der Kristelig Folkeparti, *Finn Kristian Marthinsen*, auf die vielen kleinen Stiftungen hin, deren Arbeitsfähigkeit durch das Begleichen von Gebühren geschwächt würde.³⁷ *Marthinsen* sollte mit seiner Annahme richtig liegen, wie eine Umfrage unter Stiftungen ergab.³⁸

Lehre 7: Werden für die Aufsicht Gebühren erhoben, werden kleine Stiftungen geschwächt oder geben ihr Engagement ganz auf.

Am 10.12.2013 war es so weit: *Olav Thon* war Großstifter geworden. Jahrelang hatten Stiftungsvertreter und Stiftungsfreunde darauf gehofft, dass der zweitreichste Norweger, hoch betagt, sein Vermögen in eine Stiftung einbringen würde. Bei aller Stifterfeindlichkeit war man skeptisch geworden, ob sich *Olav Thon* verbieten lassen würde, Einfluss auf bestimmte Entscheidungen zu nehmen. *Olav Thon* war über Jahre hinweg im persönlichen Kontakt mit Bedacht und Regelmäßigkeit zum Stiften bewegt worden.

Lehre 8: Wie wirbt man die großen Stifter? Persönlicher Kontakt zählt, keine öffentlichen Appelle.

Olav Thons Stiftung landete mit 25 Milliarden Kronen (rund 3 Milliarden Euro) Stiftungskapital im Stiftungsranking auf Platz 1. Auf 100 Milliarden Stiftungskapital kamen alle bis dahin bestehenden Stiftungen. Mit der einen neuen Stiftung kam noch einmal ein Viertel hinzu. Eine solche Verschiebung des Gewichtes – der Zweck der neuen Stiftung wird lange Zeit auch unter den führenden Zwecken norwegischer Stiftungen stehen, dies wäre auch der Fall, wenn nur die eine Stiftung diesen Zweck verfolgte – weist auf die mangelnde Aussagekraft vieler Statistiken zum Stiftungswesen, auch in anderen Ländern. Die Auflistung der zehn größten Stiftungen sagt genauso wenig über das Wesen der einzelnen Stiftungen wie Zahlen über die Stiftungsdichte in einem bestimmten Land oder Landesteil.

Lehre 9: Allen Umfragen zum Trotz: Der Erkenntniswert vieler Stiftungszahlen und Stiftungsstatistiken ist gering in einem Umfeld, in

dem es so sehr auf Pluralität, Vielfalt und Inhalte ankommt wie im Stiftungswesen.

Dass norwegische Stiftungen weiterhin nur in geringem Maß eine eigenständige Position innerhalb der verschiedenen Bereiche der Gesellschaft – Wirtschaft, Staat, Zivilgesellschaft, Familie, Individuum – einnehmen, lässt sich weniger auf die aktuelle Gesetzgebung als vielmehr auf folgende sechs Ursachen zurückführen:

Zunächst fällt ein Mangel an Tradition auf. Die fehlenden historischen Vorbilder im eigenen Land gehen auch auf die Tatsache zurück, dass Norwegen sich lange Zeit in Union mit Schweden und Dänemark befand. Große Donationen an wissenschaftliche und kulturelle Einrichtungen fehlten, schon weil es kaum solche Einrichtungen gab. Drei der großen Kunstschenkungen bis zum Jahr 1940 erfolgten nach 1905, dem Jahr der Unabhängigkeit Norwegens.³⁹ Fast alle großen Stiftungserrichtungen bis zum Jahr 1970 hatten entweder Vorbilder oder zumindest doch Anregungen aus dem Ausland. Namentlich die Stifte aus dem 18. und 19. Jahrhundert zeigen Verbindungslinien entweder zur aufgeklärten Neuzeit, etwa zu *Johann Heinrich Pestalozzi*, oder zu religiösen Bewegungen, etwa zu *Hermann August Francke* in Halle. Auch der Staat holte sich solche Anregungen im Zuge der Übernahme von Wohlfahrtsdiensten bei Stiftungen im Ausland.

Zum zweiten besteht bei zivilgesellschaftlichen Akteuren, darunter auch Stiftungen, die aus bürgerschaftlichem Engagement heraus entstanden sind, eine besondere Nähe zum norwegischen Wohlfahrtsstaat. Die Akzeptanz der zentralen Stellung des Staates ist in der norwegischen Gesellschaft hoch. Auch dort, wo Stiftungen ursprüngliche Aufgaben des norwegischen Wohlfahrtsstaates übernommen haben, ergänzen sie infolge der Kontrolle durch Stiftungsaufsicht und andere Behörden staatliches Handeln allenfalls. Sie wollen aber in der Regel keine besondere Rolle am Staat vorbei spielen. Stiftungen lassen sich teilweise vom Staat finanzieren und wehren sich kaum gegen entsprechenden staatlichen Einfluss. *Håkon Lorentzen* hat in einem Zeitungskommentar darauf hingewiesen, dass die Stiftungen durch diese staatliche Abhängigkeit den Kontakt zur Zivilgesellschaft verloren hätten.⁴⁰ Es drängt sich eher der Eindruck auf, dass ein solcher Kontakt nie bestanden hat bzw. sich die Stiftungen einer

Verbindung zur Zivilgesellschaft nie bewusst waren.

Wenn nur ein Drittel der Stiftungen den Eindruck hat, der Staat würde das Stiftungswesen fördern oder zumindest nicht behindern, die anderen aber vom Gegenteil überzeugt waren oder hier keine klare Meinung hatten, lässt dies drittens darauf schließen, dass die Stiftungsform als keine wohlgeleitene Rechtsform angesehen wird, dass diese in der Öffentlichkeit keine besondere Beachtung erfährt oder auch nicht als besonders förderungswürdig propagiert wird. So dürfte drittens eine solche Skepsis gegenüber dieser Rechtsform viele potenzielle Stifterinnen und Stifter von der Errichtung einer Stiftung abhalten.

Viertens fehlt es, ebenfalls verbunden mit der selbstverständlichen Anerkennung der staatlichen Vormachtstellung, am Selbstbewusstsein, über eigene Gestaltungsmöglichkeiten zu verfügen. Dass Stiftungen selbst eine gute Verhandlungsposition haben, weil sie bereits in vielen Bereichen des gesellschaftlichen Lebens aktiv sind, haben nur wenige Stiftungen verstanden. Sie sind sich über ihre Rolle nicht im Klaren und können diese auch nicht bei der Positionierung im System zwischen Staat und Wirtschaft einsetzen.

Fünftens fehlt durch begriffliche Unklarheiten das Zugehörigkeitsgefühl von Stiftungen zur Zivilgesellschaft. Alle Maßnahmen der jüngsten norwegischen Regierungen werden unter dem Begriff „Freiwilligkeit“ („Frivillighet“) subsumiert. „Freiwilligkeit Norwegen“ („Frivillighet Norge“), das „Freiwilligenregister“ („Frivillighetsregister“) und der „Freiwilligenbericht“ („Frivillighetsmeldinga“) sind vom Staat vorgegebene Institutionen und Aktionen, um den zivilgesellschaftlichen Sektor zu erfassen und teilweise zu unterstützen. In Stiftungen ist aber häufig kein freiwilliges Engagement im Sinne von ehrenamtlichem Engagement gegeben. Hier ist der Akt der Freiwilligkeit die Errichtung der Stiftung. Viele Verwalter von Stiftungen, die als Anwälte tätig sind und deren einzige die Stiftungen betreffende Aktivität die Auszahlung von Fördergeldern ist, können sich so kaum dem „Freiwilligen“-Sektor zugehörig fühlen. Es dürfte für sie ein Mandat sein, sonst nichts.

Die Rechtsform „Stiftung“ wird sechstens mehr als ein formales, rechtliches Konstrukt und weniger als ein rechtspolitisches Mittel zur Verfolgung bestimmter zivilgesellschaftlicher Interessen gesehen. Die

Stiftungsform wird häufig nur als Instrument gewählt, weil für das Vorhaben, das mit der Stiftung verwirklicht wird, ein angemessener rechtlicher Rahmen gefunden werden muss. In Norwegen kommen Menschen kaum auf die Idee, eine Stiftung zu errichten, bevor sie ein bestimmtes Anliegen verwirklichen wollen. Dies können steuerliche Gründe sein, Motive, die mit dem Renommee der Stiftungen als solche zusammenhängen oder das Vorhaben, ein bestimmtes Vermögen Eigentümerlos zusammenzuhalten. Einzelne besondere Motive für Stiftungserrichtungen, etwa die Umwandlung eines Vereins in eine Stiftung, um vermeintlich schädlichen Beschlüssen einer Mitgliederversammlung entgegenzuwirken, lassen sich dem Vorteil der Eigentümerlosigkeit zuordnen, den die Rechtsform Stiftung gegenüber der Rechtsform Verein hat.

Zu diesem sechsten Moment gehört es, dass Stiftungen sich nicht grundsätzlich auf gemeinnützige Tätigkeitsfelder beschränken. Die einfache Aufteilung in gemeinnützige und nicht gemeinnützige Stiftungen, die in vielen anderen Ländern möglich ist, greift hier nicht oder zu kurz. Es gibt Stiftungen, die das Gleiche tun, aber doch vom Steuerrecht wie Stiftungen erster und zweiter Klasse behandelt werden. Weiterhin sind nicht alle wirtschaftlich tätigen Stiftungen privatnützig aktiv; auch hier gilt es also zu differenzieren.

Lehre 10: Die Verankerung in der Gesellschaft, das Selbstbewusstsein von Stiftungen, die politische Kultur und die Tradition des Stiftens haben stärkeren Einfluss auf das Stiftungswesen eines Landes als nur das Stiftungsgesetz.

Das positive Verhältnis, das Teile der Wissenschaft für die Beziehung zwischen Staat und Zivilgesellschaft in den nordischen Ländern konstatieren, gilt in Bezug auf das Verhältnis von Stiftungen und Staat in Norwegen nicht. Die Hürden in steuerlichen Fragen und die Einschränkung der Handlungsmöglichkeiten des Stifters nach erfolgter Stiftungserrichtung sind zu hoch, um von einem durchschnittlich guten oder gar positiven Verhältnis sprechen zu können. Für eine klare Positionierung innerhalb des wohlfahrtsstaatlichen Systems fehlen im norwegischen Stiftungswesen Kontinuität sowohl der stifterischen Aktivitäten, Kontinuität der Politik, die Stiftungen entweder einzubinden, zu instrumentalisieren oder zu bekämpfen, sowie eine Vorstellung vom

Verhältnis der Stiftungen zum Staat. Es fehlt die Vision.

Zusammenfassung

Die Verankerung des Stifters und der Stiftung in der Gesellschaft, das Selbstbewusstsein von Stiftungen, die politische Kultur und die Tradition des Stiftens haben stärkeren Einfluss auf das Stiftungswesen eines Landes als nur das Stiftungsgesetz. Somit lassen sich zwei Stiftungswesen verschiedener Nationen nur bedingt miteinander vergleichen. Gleichwohl lassen sich aus den jüngsten Entwicklungen des norwegischen Stiftungsrechts und des dortigen Stiftungswesens insgesamt Lehren für den deutschen Stiftungssektor ziehen. So müssen Stiftungen ihr Verhältnis zum Staat noch stärker hinterfragen als bislang, bei der Erarbeitung, Formulierung und Novellierung von Gesetzen sind Praktiker und Experten unterschiedlicher Fachrichtung einzubinden, die Position des Stifters in der Stiftung ist klar zu überdenken. Die gesetzliche Festschreibung eines Mindestvermögens zahlt sich auf lange Sicht aus. Ein Stiftungsregister trägt zur Transparenz bei und hilft selbst Stiftungen bei der Entwicklung einer Datensensibilität. Eine zentrale Stiftungsaufsicht kann zur Bündelung des Wissens und Verbesserung der Beratungspraxis führen. Will man die Reichsten der Reichen erreichen, reichen keine öffentlichen Appelle; der persönliche Kontakt zählt. Eine weitere Lehre aber auch: Statistiken zum Stiftungswesen sind nur selten von hohem Erkenntniswert.

Summary

The deep roots of both the founder and the foundation in society, the assertiveness of foundations, the political culture and tradition of donating, have all had a greater influence on the institution of foundations in a country than foundation law alone. As a consequence, the foundation systems of two different nations are difficult to compare with one another. Nonetheless the most recent developments in Norwegian foundation law and in the nature of foundations there allow for lessons to be drawn by the German foundation sector overall. For instance foundations have to question their relationship to the state to an even greater degree than has been the case hitherto; when preparing, drafting and amending laws, practitioners and experts from diverse fields are to be involved; the position of the founder in the foundation has to be given a thorough

review. The specification of minimum assets by law will pay off in the long term. A foundation register contributes towards greater transparency and even helps foundations in developing data sensitivity. A central foundation regulator can lead to knowledge being concentrated and improve advisory practice. If the aim is to reach the richest of the rich, public appeals will be to no avail; only personal contact counts. An additional lesson is also that statistics on the foundation sector only rarely have high informative value.

* Dieser Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Autor im Rahmen des Arbeitskreistreffens Stiftungsprivatrecht des Bundesverbands Deutscher Stiftungen an der Bucerius Law School am 20.3.2013 gehalten hat.

New Instruments of the Fiduciary Administration of Assets after the Recodification of Private Law in the Czech Republic -Foundation fund, Trust fund and Affiliated fund

BOHUMIL HAVEL / KATERINA RONOVSÁ

- I. Introduction
- II. Possible options for the fiduciary administrations of assets
- III. Basic characteristics of the “svěřenský fond“ (trust fund)
- IV. Basic characteristics of the “nadační (foundation fund)
- V. Basic characteristics of the „přidružený fond“ (affiliated fund)
- VI. The differences between a trust fund and foundation fund
- VII. The difference between a trust fund and affiliated fund
- VIII. Conclusions
- IX. Zusammenfassung

I. Introduction

Over the past decade Czech private law has undergone not only “formulatory“ changes, but also paradigmatic ones. This process was recently completed with the adoption of the New Civil Code and Business Corporations Act, to take effect from 1 January 2014. The new legislation not only follows on from a number of elements in pre-war Czechoslovak law, in force until 1948, when the Communist regime took over power, but at the same time also makes use of experience and models from other European countries. However, the aim and purpose of this “revival“ process is not just a change in wording but principally the enshrining of private law in a form which is standard in Europe and which corresponds to the reasonable needs of the time.¹

Alongside an emphasis on the autonomous will of people in general, the freedom to own property and dispose of it according to one’s own wishes is one of the pillars of the new code, and its manifestations can be seen both in terms of contract and status. The Civil Code, inter alia, seeks inspiration from foreign jurisdictions and incorporates a number of

institutions and models that have already proven themselves in the country of their “birth“. Therefore, in comparison with other European codes, the owner of assets has a very wide choice of instruments and solutions from which to select those which best suit his needs. The new legislation is, on the one hand, very open, but on the other, it raises the question of whether sometimes less is more. It is not only that the possible variants are manifold, but that they also overlap, compete with each other and give rise to relatively complex issues related to mutual analogies and subsidiarity.

In the following discussion, however, we will be focusing only on one particular area of the new regulation – the administration of foundation assets in foundation fund, trust and affiliated funds. Nevertheless, this area of law has undergone important changes and raises a whole series of questions which will need to be answered in the future.

II. Possible options for the fiduciary administrations of assets

For the purposes of asset administration the Civil Code offers a series of (not entirely) new instruments. In the area of foundation law the Civil Code now contains, in addition to foundations and foundation funds, the option of transferring foundation assets to an administration in the form of an affiliated fund. A separate issue is the possibility of establishing trust funds for the future. This list is unprecedented, not only in terms of (historical) Czech law, but also in comparison with many other European countries.²

Nevertheless, common to all these forms of asset administration is the existence of assets committed or “made independent“ for a specific purpose and the fiduciary basis, i.e. the relationship of trust between the person who committed the assets and the person charged with their administration. Within the Czech legal system, foundation has largely been conceived of in the sense of *formal law*, i.e. as the special association of property having legal subjectivity (personality). However, for many continental European countries the term foundation has a wider significance, because it also relates to other forms (so-called non-independent foundation), which have an assets basis and purpose. However, the law does not confer them legal personality.³

The fact that the concept of trust and affiliated funds has entered Czech

law has meant a certain shift in Czech foundation law from the traditional formal legal approach to a more functional idea, even if they are instruments which are often foreign to Czech law.

III. Basic characteristics of the “svěřenský fond“ (trust fund)

Czech regulation of the “svěřenský fond“ (trust fund, trust-like instrument)⁴ has recently attracted a great deal of attention because in continental European law it is a construct which has to ensure the existence of institutes which are comparable to the Anglo-American trust. In many ways the New Civil Code follows the Quebec model of regulation of the fiduciary/trust (Quebec Civil Code, § 1260 – 1298 QCC), albeit not in every respect. However, together with the administration of the property of others in general, it is arranged according to the Quebec example between substantive (absolute) rights.

The basis of the general administration of the property of others is the requirement of the particular individual to procure the trust assets and to dispose of them in such a way as to achieve the objective. The main feature of such asset management is the autonomous position of the administrator during administration, i.e. the discretionary nature of the activity. The administrator is authorized, and at the same time obliged, to decide on the disposal of trust assets at his own discretion. In this particular regard the administration of the property of others does not differ from the classic mandate.

The provisions for the administration of the property of others do not establish any new substantive rights, although at first sight it might appear so with their systematic inclusion in Part 3 of the Civil Code. At the same time this does not entail any type of obligation, as in this regulation the law does not deal with the legal grounds for the creation of the administration of the property of others nor even aim to establish it. The incurrance of administrative liability should always be considered within the context of the legal title, which is supposed to have this result. Although this legal title would seem mostly to be contractual, the administration of the property of others will also be applicable where the assets are administered non-contractually, e.g. with the administration of an estate or with trusteeship. However, the application of the provisions on

the administration of the property of others will not be considered here if a special regulation of relations for the administration of the property of others exists among the individual institutions. Although the Czech modification of the administration of the property of others is formulated generally, in our opinion it is only general when the sectional legal regulation is not implicitly ruled out (e.g. a contractual deposit, the status administration of legal persons, etc.).

The trust fund as a possible legal form of substantive-legal administration of the property of others is created through the asset values which the founder (settlor) commits from his assets for a particular purpose, while a trust administrator undertakes to manage the assets in his own name on behalf of the fund in favour of the beneficiary. Even if, unlike a foundation or an foundation fund, the trust fund is not endowed with separate legal subjectivity (legal personality), a separate and independent ownership of the independent assets emerges through the establishment of a trust fund. Such assets are not under the ownership of the founder (the person who establishes the fund), the trust administrator or a person who should be remunerated (the beneficiary). This is a case of “ownership without a master“, an unknown concept in Czech law, built on Roman and Austrian foundations, even though our law recognises or has recognised various forms of divided or feudal ownership. The legislators brought into Czech law a tool which is based on the concept of *common law*, albeit adapted for the mixed jurisdiction of Quebec. It is a classic example of a legal transplant, augmented here by the fact that the body of Czech law has never known such an organ.

A trust fund formally carries its own designation, which must testify to its purpose and contain the words “trust fund“. A trust fund comes into being at the moment when the trust administrator takes over administration of the assets. Every trust fund has to have a statute (as with a foundation fund), for which the law sets out an obligatory minimal content and the form of a notarial deed.

Any competent person can be a “trust administrator“ (trustee). A legal entity can be an administrator only if the law determines it. Thus far, authorization for trust funds has been limited to investment companies and foundations with charitable status registered in the register of foundations.

The trust administrator is called upon to hold and manage the independent assets, he is responsible for the full administration of the assets in the trust fund (therefore, not only the administration of maintenance and use, but also usufructuary). The position of the founder is significant, not only for the creation of the trust fund, but also for its duration: he has the option to reserve the right to determine the beneficiaries even after the creation of the fund, the right to remove or appoint the administrator, the right to supervise the trust fund's administration, etc. The law also specifies the requirements for the position of trust administrator, setting out the conditions for his/her appointment and removal. The position of the beneficiary is also specified, while for trust funds with a private purpose the beneficiary receives entitlement to compensation under conditions specified by the statute, though no later than 100 years after the establishment of the fund. The founder and beneficiary in particular are required to supervise the trust fund: in exceptional purposes the court, under legally determined conditions, can even liquidate the trust fund. The law also regulates changes to and the termination of trust funds, including asset settlement.

IV. Basic characteristics of the “nadační fond” (foundation fund)

A foundation fund (§ 394 et seq. NCC)⁵ reflects the will of the founder as an established legal entity, the basis of which consists of a set of assets dedicated towards the fulfilment of its intended purpose. The idea behind a trust fund is mainly the fulfilment of the trust's purpose and (unlike a foundation) it need not have a permanent character or a profitable character. An obligatory part of the name of a foundation fund is the term “nadační fond”.

As for its character, it is a specific form of private-law foundation,⁶ distinct from a foundation. Legal theory also includes public funds (foundations of public law), which in the main are established by separate laws, among foundations. At the same time, foundations from canon law⁷ cannot be forgotten as they have played an important role in promoting general welfare both historically and currently. Institutions (both of private and public law) and non-profit organizations⁸ also have a foundational basis.

Unlike a foundation, it is not assumed that a foundation fund will have a permanent existence⁹; it can be set up for a certain period or to fulfil a one-off or short-term goal. On the other hand, it is also possible for a foundation fund to be set up for an unspecified period.¹⁰ Therefore, the basic distinguishing criterion between a foundation fund and a foundation is not its duration, but the fact that a foundation fund does not have to create “inalienable endowment“. At the same time, the assets of the foundation fund do not have to provide a permanent income and can be completely used up. The legal regime of foundation funds is also set up freely, particularly for foundations which are not charity based and for whom special requirements have been established. The Civil Code creates greater scope for potential founders of foundation funds to be able to “create them in their own image“. ¹¹

The former legislation contained in the act on foundations and foundation funds allowed only for the establishment of foundation funds with charitable aims. However, the new code allows for the founder to set up a foundation fund for “*any social or economical purposes*“. The limits are set by the general system of legal entities (defining so-called “forbidden“ aims of legal entities). It can also be considered that, in accordance with the general principles of foundation law, a fund cannot be established solely for profit-making purposes. The explanatory memorandum for the NCC expresses itself in this way, confirming the liberalising tendencies in the field of foundation law but at the same time stating that “... *it is not inclined towards the absolutely liberal notion of some European and non-European legal systems...*“ particularly in the relationship towards foundation purposes. It maintains the concept that profit-making is foreign to foundation subjects, and in line with the conclusions of legal theory¹² considers business and other profit-making activities as only a means of attaining the fund’s goal and not an end in themselves. However, in principle it is possible for a foundation fund to be established to exclusively serve its founder. On the other hand, it is impossible to establish a fund whose profits would only serve the fund itself, a kind of foundation “perpetuum mobile“. ¹³

The foundation fund’s assets represent the material basis for the fund’s activities. Even if, unlike the fund,¹⁴ the law does not expressly stipulate

the minimum value of the aggregate deposits in the foundation fund, it is assumed that the founder will provide at least the minimum assets for the foundation fund.¹⁵ This can already be inferred from the actual nature of the foundation – as an intentional pooling of assets. The law also states that the founding legal act also contains an “*indication of the amount of the deposit or of its non-monetary items.*” The assets of the foundation fund are made up of contributions and donations, the subject of which does not have to meet the requirements of permanent income (e.g. cash, securities, moveable and immovable items, etc.). Their use must always be in accordance with the purpose and conditions set out in the foundation charter or statute, and it is impossible to suspend them or use them as security for another debt. If this were to happen, such a legal act would not be taken into account (i.e. a colourable legal act).

As with a foundation, a foundation fund can carry out business for the future both directly and indirectly. Unlike with a foundation, the possibility of being the administrator of a trust or affiliated fund is not acknowledged in law.

However, for the final form of the organizational structure of the foundation fund, the will of the founder expressed in the foundation charter or statute is of fundamental importance. From the law it can be inferred that a foundation fund must have a board of trustees and a supervisory body (a board of supervisors or auditor). However, the founder may also designate bodies other than those stipulated by the law and define their powers, influence the number of members and the term of office for members of the administrative board, board of supervisors (or auditor), the manner of establishing their function as well as the reasons for terminating their membership within bodies, etc. For foundation funds, general regulations, which are decisive for all (private) legal entities, can be applied in a subsidiary manner.

The way in which it is terminated is one of the specific legal forms of the foundation fund which separates it from other legal entities. If we think of a foundation fund as a particular form of pooling assets and the administrative board as “solely” the executor of the founder’s will, who only looks after these particular assets with due diligence, it does not subjectively decide on the existence/non-existence of the foundation fund

as an independent body of the law. This distinguishes the establishment of a foundation's bodies from those of a corporation. Generally the rule applies that the foundation fund can also be terminated if some of the objective realities or fulfilled conditions which are provided in the charter are met, or if it is set out in the law. It is always the case that even when it comes to its termination, the will of its founder must be respected as far as possible.

The foundation fund can be terminated through the assumption of objective legal reality -whereby the fund has attained the goal for which it was established. However, it can also be terminated if the fund's agreed period of operation has come to an end. In addition, revoking the administrative board's decisions is applicable in the considerations of the foundation fund, for example in a case where the legal fact emerges that it is not possible in the long-term for the foundation fund to attain its goal, which is not possible with foundations. Such a situation may arise if the assets of the foundation fund have become exhausted or due to any other events whereby the fund can no longer continue. In all of these cases the administrative board is also required to select a liquidator. During the existence of a foundation fund the situation may arise whereby it commits a serious deviation that will fulfil one (or more) statutory grounds for the termination of a foundation fund through a court decision. In every case it is preferable to have voluntary redress, for which the court provides a reasonable time limit.

The regulations for foundation funds contain an explicit regulation concerning a change of the legal status of a foundation fund to a trust. The legislature has thus responded to a practical need whereby a fund has been strengthened to such an extent that there is an assumption of long-term duration and the appropriateness of a new legal form for its continued existence. At the same time, this regulation prevents the establishment of foundations which do not have other assets and are basically non-operational outside of the required minimum endowment assets. When establishing a foundation subject in a situation where the founder only has limited assets in the amount of foundation assets, it is preferable to first establish a foundation fund and then change it to a foundation. Overall this simplifies the process of establishing foundation subjects and lowers any corresponding administrative pressures.

However, more problematic and risky is, of course, the option which the New Civil Code permits, which is a change of the legal status of a foundation to a foundation fund, as this may lead to “stealing the foundations assets“ from inside. Even the explanatory memorandum to the NCC views this possibility as something extraordinary – an emergency solution to a foundation’s asset problems which are otherwise insurmountable, and it is proposed that this change in status be used only in exceptional circumstances.

V. Basic characteristics of the „přidružený fond“ (affiliated fund)

The New Civil Code offers property owners the additional possibility of establishing an affiliated fund (§ 349 et seq. NCC). The legal provision of the affiliated fund is itself new to the Czech legal environment. The law on foundations and foundation funds from 1997 did not contain an analogous legal provision. However, legal practice found a way and even with the effectiveness of the existing provision, institutes similar to affiliated funds were not infrequently established at foundations and foundation funds on a contractual basis.

According to the explanatory memorandum to the civil code the provisions on affiliated funds aim to reflect precisely the concept of “dependent“ foundations. There is, however, a great deal of variability in dependent foundations in different European countries, and the chosen conception reflects only one of the possibilities which are available in this area. From the wording of the law it follows that the assets set aside by the founder which form the material basis of the affiliated fund are “only“ entrusted to the administration of the foundation, i.e. that the foundation does not become the owner of these assets. In practice, however, with regard to the autonomous will of the owners of assets, a whole range of further alternative arrangements will also occur, which will be functionally analogous and “custom-made“ for the specific situation.

As an affiliated fund, the foundation can be entrusted by written contract with the administration of assets which are eligible to be the subject of entry into the foundation, that is which fulfil the prerequisite of permanent yield, and authorized to use these assets for the agreed purpose. The stated purpose must, of course, be related to the foundation’s mission and cannot

consist of support for political parties and movements. The owner of the assets remains the founder, that is the person who entrusts the assets to the administration of the foundation. On the basis of this fact, he is also the only person who supervises the affiliated fund.

The foundation carries out the administration of the assets in the affiliated fund to the extent stipulated for the simple (maintenance) administration of the property of others, unless the contracts states otherwise. The foundation will carry out this administration for such remuneration as is usually required in similar cases. It is also possible to deviate from this regulation. The rights and obligations which arise when dealing with an affiliated fund arise only with the administering of the foundation.

Because of the need to distinguish between the assets of the affiliated fund and the administering foundation the latter is required to register assets in the affiliated fund separately from its own assets. If the foundation is to administer the affiliated fund under a special designation, this designation must contain the words “affiliated fund“ and this name must be stated together with the name of the administering foundation. It is not, of course, always necessary for the affiliated fund to be designated.

If the foundation is dissolved, the liquidator will be required to dispose of the affiliated fund in such a way as to ensure the continuation of its purpose. This is best achieved by transferring the administration of the fund to another eligible person. The dissolution of the affiliated fund itself can come about on the basis of an agreement between the parties, by the fulfilment of obligations stipulated in the contract by which the assets were entrusted to the foundation, by the expiration of the term, or by other methods of discharging obligations under the conditions of the New Civil Code. The NCC provides for affiliated funds in significantly less detail than for trust funds. As a result there is much greater contractual freedom, which is also increased by the fact that many of the regulations relating to affiliated funds are largely non-mandatory in nature.

VI. The differences between a trust fund and foundation fund¹⁶

Put simply, it could be said that where *trusts* are functionally utilized in the world of common law, the forms traditionally used in continental Europe have been primarily *foundations* and other *trust-like institutions* (French

fiducie, German *treuhand*, Czech *svěřenský fond* etc.). Even in historical terms, Continental Europe has thus reacted to the function of the *trust* as a distinct conception of property law in such a way that it cannot at the same time be inferred that parallels to the trust are sought. Both concepts, that is both *civil law* and *common law*, react to the general conception of fiduciary only under the conditions and restrictions of sub-sets of laws.

The Czech trust fund is conceived as a specific method of administering the property of others. In comparison with its Quebec template and with trusts in the Anglo-American legal systems it is interpreted relatively conservatively. With all trust funds the law requires an obligatory statute in the form of a notarial deed and does not permit their gradual establishment (*constructive trust*), which to a certain extent blurs the distinction between foundation funds and trust funds. The basic distinguishing criterion is, however, the lack of a legal personality in the case of a trust fund, i.e. the status nature of the foundation fund and the obligational-substantive legal nature of the trust fund. Whereas the owner of the assets of an foundation fund is the foundation fund itself, the trust fund is not the owner of the assets committed to it.

However, the difference also lies in the very method of establishing and creating a fund. Whereas a foundation fund is always founded by a unilateral legal act by the founder (or founders) and created by an entry in a public register, a trust fund is always created on a contractual basis (i.e. a bilateral legal act) and at the moment when the trust's administrator accepts the authorization for its administration. Unlike a foundation fund, a trust fund can also be established for investment purposes to make a profit to be distributed among the founders, employees, shareholders and other persons. In addition, relations between the founder, administrator and beneficiary are governed by the rules for the administration of the property of others, which does not enter into consideration with a foundation fund, since it is the owner of the assets committed by the founder.

VII. The difference between a trust fund and affiliated fund

The trust fund and affiliated fund are two new instruments for asset administration which can be utilized in cases where the founder has certain resources at his disposal but at the same time is not interested in

establishing a foundation or a foundation fund possessing legal personality.

Although there are differences between a trust fund and an affiliated fund, in terms of their function they can still be viewed in a similar manner. The trust fund is a parallel to the Anglo-American trust and is of an obligational - substantive legal nature, while the affiliated fund is of an obligational nature (it is a special type of mandate). It is easier to found an affiliated fund. In establishing the basic rules the founder is bound less by the legislation, as it is not so detailed as in the case of a trust fund and most of the provisions are non-mandatory. With an affiliated fund the founder also remains the owner of the assets committed; with a trust fund it is “made independent“. However, this can also entail risks, if the administrator of the affiliated fund were to combine these assets with his own and thereby violate the property rights of the actual owner.

A trust fund requires both a contract (or other legal grounds for creation) and also a compulsory statute in the form of a notarial deed, while with an affiliated fund an ordinary contract will suffice. Unlike foundation funds, neither of these funds have legal personality, i.e. they are not legal entities and are barely subject to monitoring by the state. When necessary they can be created very quickly as they do not require any act relating to public law – an entry in a register.

VIII. Conclusions

With regard to the forms of asset administration provided for by the civil code, which an owner of assets can choose from in order to achieve his intended purpose, some of these can appear more suitable than others. It is entirely up to the founder (settlor) whether he decides to establish a legal entity (foundation, foundation fund, some form of business corporation), or makes use of some form without legal personality (trust fund, affiliated fund, asset administration on the basis of a contract of mandate etc.). We believe that it would be appropriate in the future to carry out a much more detailed analysis of the similarities and differences between them, since they play a fundamental role in the selection of one of these instruments.

The trust fund exhibits a surprising number of features shared not only with the foundation fund (with legal personality), but also with the

affiliated fund. This is probably due to the fact that it is a manifestation of fiduciary in the sense that the administrator is entrusted with the property of another by a legal act, whereby the owner makes a contractual disposition of his own property. The conceptual and most important difference lies primarily in who owns the assets in these funds: whether it is the original owner (in the case of an affiliated fund), the fund itself (in the case of an foundation fund) or nobody (in the case of a trust fund).

When choosing a legal form an important role will be played by a whole range of aspects (legal and non-legal), in particular the purpose, circle of beneficiaries, method of achieving the foundation's purpose, limits on trading in and disposing of property, differences in the way in which individual types of foundation are dissolved, etc. The disadvantage of trust funds in comparison with foundation funds is that they are to a certain extent a foreign element in the Continental legal environment. The chosen concept is new, untried and also unusual, which makes it difficult for many to grasp and it is not clear how and for what it will be used in practice.

In addition to setting the private-law legal framework, public law also has a crucial importance in the field of foundations. An especially important role is played by the conception of trust funds in fiscal law. Even though the final form of the related tax regulations is still the subject of legal-political debate, today it is already clear that trust funds will be considered taxable entities.

IX. Zusammenfassung

Betrachtet man die Instrumente der Vermögensverwaltung, die die am 1. Januar 2014 in Kraft getretenen Reformen des bürgerlichen Rechts Tschechien zur Verfügung stellen und aus denen der Inhaber von Vermögenswerten auswählen kann, um seine Ziele zu erreichen, so erscheinen einige geeigneter als andere. Es ist allein Sache des Stifters, ob er sich für die Gründung einer eigenen juristischen Person (wie z.B. eine Stiftung, einen Stiftungsfonds oder eine Gesellschaft) entscheidet oder aber ein Institut ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Treuhandsfonds, einen angegliederten/untergeordneten Fonds „affiliated fund“, die Vermögensverwaltung aufgrund eines vertraglichen Mandats etc.) wählt. Wir glauben, dass es sinnvoll wäre, die Ähnlichkeiten und Unterschiede

dieser Instrumente einmal wesentlich detaillierter zu analysieren, da diese für die Wahl der Rechtsform eine entscheidende Rolle spielen.

Der Treuhandfonds weist erstaunlich viele gemeinsame Merkmale nicht nur mit dem Stiftungsfonds (mit Rechtspersönlichkeit), sondern auch mit dem angegliederten/ untergeordneten Fonds („affiliated fund“) auf. Allen gemeinsam ist die treuhänderische Struktur in dem Sinne, dass einem Verwalter das Eigentum eines anderen durch Rechtsakt anvertraut wird, wodurch der Eigentümer vertraglich über sein Eigentum verfügt. Der konzeptionelle und wichtigste Unterschied liegt in der Frage, wer in diesen Fonds die Vermögenswerte innehat: der ursprüngliche Eigentümer wie beim angegliederten Fonds, der Fonds selbst wie beim Stiftungsfonds oder gar kein Rechtsinhaber wie im Falle des Treuhandfonds.

Bei der Frage, welche Rechtsform gewählt wird, spielen viele – und nicht nur rechtliche -Aspekte eine Rolle, insbesondere die verfolgten Ziele, der Kreis der Begünstigten, die Art und Weise, wie der Stiftungszweck zu erreichen ist, Handels- und Verfügungsbeschränkungen, Unterschiede, was die Auflösung der verschiedenen Stiftungen betrifft etc. Treuhandfonds haben gegenüber Stiftungsfonds den Nachteil, dass sie bis zu einem gewissen Grad einen Fremdkörper im kontinentaleuropäischen Rechtsraum darstellen. Ihr Konzept ist neu, unerprobt und auch ungewöhnlich, weshalb es für viele schwer zu erfassen sein wird. Es bleibt abzuwarten, wie und in welchen Konstellationen es in der Praxis Anwendung finden wird.

Neben dem privatrechtlichen Rahmen kommt auch dem öffentlichen Recht im Bereich des Stiftungswesens eine entscheidende Rolle zu. Eine besonders wichtige Rolle bei der Gestaltung von Treuhandfonds spielt das Steuerrecht. Obwohl die einschlägigen steuerrechtlichen Regelungen noch rechtspolitisch debattiert werden, ist schon heute klar, dass Treuhandfonds als der Besteuerung unterliegende Körperschaften angesehen werden.

	FOUNDATION FUND	TRUST FUND	AFFIL FUND
Legal framework	§ 349	§ 1448	§ 349
Ownership of property	foundation fund	–	founder
Character	status	obligational/	obligati

		substantive legal	
Establishment – legal grounds	unilateral expression of will <i>inter vivos/mortis causa</i>	contract – <i>inter vivos/mortis causa</i>	contract <i>inter vivos/mortis causa</i>
Creation	entry in register of foundations	accepting authorization for administration – <i>inter vivos/death of founder – mortis causa</i>	effect of
Purpose	economically or socially useful, not entrepreneurship (publicly and privately beneficial)	publicly and privately beneficial, also entrepreneurship	consists of foundation purpose privately publicly beneficial entrepreneurship
Nature of administration	not administration of property of others	full administration of property of others	scope of can be different otherwise
Role of founder	at beginning/ for duration limited	according to statute and law (significant influence – possibility of removing/ appointing administrator)	according to contract significant influence even re administration
Time restriction	definite/indefinite	definite/indefinite, limited to max. 100 years + remainder of life of beneficiary in case of trust fund with private purpose	definite

Position of beneficiaries	in foundation charter	in statute	in contr
Monitoring	court, board of supervisors or auditor, other persons if stipulated by founder	court, beneficiaries, other persons if stipulated by founder	founder persons appoint founder
Termination/dissolution	achievement of purpose, expiry of term, decision by administrative board on impossibility of achieving purpose, court authoritatively (on date of legal force of decision), dissolution: removal from public registry	termination of administration on basis – fulfilment of purpose, expiry of term, court authoritatively, waiver of entitlement with all beneficiaries (private trust fund)	general discharge, obligation as agreed
Settlement of property after dissolution	who determined in DE, if no-one state	who determined by founder in statute, otherwise beneficiary, if not founder, if not state, with publicly beneficial funds court can rule otherwise	in contr
Form	written form	informal contract, statute in form of notarial deed	written
Designation	„Nadační fond“	„Svěřenský fond“	may be

			have de of „přic fond“
--	--	--	------------------------------

Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2013 in Deutschland

NILS KRAUSE / FLORIAN HAASE

- I. Gesetzgebung
- II. Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen
- III. Finanzrechtsprechung
 - 1. EuGH-Entscheidungen
 - 2. BFH-Entscheidungen
 - 3. Entscheidungen der Finanzgerichte
- IV. BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen
 - 1. BMF-Schreiben
 - 2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen

I. Gesetzgebung

1. Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften

Das Bundesministerium der Justiz hat am 8.3.2013 einen Referentenentwurf vorgelegt, der im Wesentlichen das Genossenschaftsrecht reformieren soll.¹ Hauptanliegen ist die Förderung der Gründung von (kleinen) Genossenschaften. Demnach sollen insbesondere als Anreiz zu mehr bürgerschaftlichem Engagement die gesetzlichen Pflichten bei der Errichtung einer Genossenschaft gelockert werden. In der Praxis haben sich gerade bei Kleinstgründungen die im Einzelnen bestehenden Gründungsanforderungen als zu aufwendig erwiesen. Dies hatte zur Folge, dass auf andere Rechtsformen ausgewichen wurde.

Für diesen Bereich der kleinen Genossenschaften soll künftig die sogenannte Kooperationsgesellschaft (haftungsbeschränkt) als besonderes Vehikel dienen (KoopG). Dafür wird jedoch formal keine neue

Rechtsform geschaffen, sondern lediglich eine Unterform der bisherigen Genossenschaft gebildet. Laut der Gesetzesbegründung ist diese besondere Form primär als Übergangsform gedacht, bis eine bestimmte Größenschwelle überschritten wird. Entsprechend § 241a HGB bzw. § 141 Abs. 1 AO soll dafür auf den Jahresumsatz bzw. den Jahresüberschuss abzustellen sein.

Die KoopG soll nach dem Gesetzesentwurf keiner Pflichtprüfung unterzogen werden, was insbesondere – wenig überraschend – vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) kritisch gesehen wird. Das IDW befürchtet vor allem Nachteile in Bezug auf die Sicherheit des Rechtsverkehrs,² obwohl der Referentenentwurf, um die Rechte der Mitglieder und Gläubiger angemessen in Ausgleich zu bringen, bereits eine Reihe von begleitenden Neuerungen enthält. Unter anderem ist die Leistung von Einlagen nicht in Form von Sacheinlagen möglich, und ein Viertel des Jahresüberschusses muss in die gesetzliche Rücklage eingestellt werden, bis wenigstens 10.000 Euro erreicht sind. Ferner sollen etwa Änderungen aus dem Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz 2012 auf die Kleinst-genossenschaften übertragen werden.

Im Übrigen sieht der Entwurf eine Vielzahl von Neuregelungen ebenso für gewöhnliche Genossenschaften vor. Danach soll künftig eine gesetzlich verpflichtende Bekanntmachung auch über den Bundesanzeiger oder andere öffentlich zugängliche Medien zulässig sein. Für ehrenamtlich tätige Aufsichtsrats- und Vorstandsmitglieder sind Haftungserleichterungen vorgesehen (§ 34 Abs. 2 GenG n.F.). Dazu soll die sogenannte Business-Judgement-Rule ebenso wie bereits im Aktienrecht nach anglo-amerikanischem Vorbild eingeführt werden (§ 34 Abs. 1 S. 1 GenG n.F.). Insgesamt sollen die Pflichtprüfungen kostengünstiger und vor allem das in der Praxis leidige Führen der Mitgliederlisten erleichtert werden.

2. IDW-Entwurf zur Rechnungslegung von Stiftungen

Am 13.3.2013 verabschiedete der Hauptfachausschuss des IDW einen Entwurf zur Rechnungslegung von Stiftungen,³ der in eine Neufassung des IDW RS HFA 5 vom 7.1.2014 mündete und auch Folgewirkungen für Vereine in IDW RS HFA 14 zeitigte.

Danach ist die Einnahmen-/Ausgabenrechnung im Sinne des § 63 Abs. 3 AO nunmehr eine mögliche Form zahlungsstromorientierter Einnahmen-/Ausgabenrechnungen für Stiftungen, die noch keinen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen. Ebenso ist die Einnahmen-überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG eine zulässige Form.

Des Weiteren sind eine Reihe von Vereinfachungen bei der Darstellung der Vermögensübersicht und Änderungen unter anderem hinsichtlich der Erläuterungen zur realen Kapitalerhebung enthalten. Erläuterungen zur Kapitalerhaltung und zu deren Nachweis wurden deutlicher formuliert. Zudem sind Ausführungen zu Verbrauchsstiftungen ergänzt worden.

3. EU-Konsultationsverfahren zur Reform der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Die EU-Kommission hat am 14.10.2013 ein Konsultationsverfahren eingeleitet, um die Möglichkeiten einer Reform der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)⁴ mit einer breiten Öffentlichkeit bis zum 14.2.2014 zu erörtern.⁵ Das Konsultationspapier sieht dafür eine Reihe von Reformvorschlägen für den Bereich des Mehrwertsteuersystems hinsichtlich öffentlicher Einrichtungen vor.⁶ Als erste Option nennt das Papier eine Vollbesteuerung derjenigen Leistungen, die gegen Entgelt erbracht werden und eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 MwStSystRL darstellen. Daneben wird eine europaweite Vorsteuererstattung nach Art eines Clearingsystems vorgeschlagen, die auch die Fälle erfassen soll, in denen die Ausgangsumsätze nicht steuerbar oder steuerbefreit sind. Drittens wird eine Anpassung von Art. 13 MwStSystRL diskutiert, indem die Steuerbefreiung für Leistungen öffentlicher Einrichtungen gestrichen werden soll. Dabei erhofft man sich v.a. eine Angleichung der Rechtslage zwischen öffentlichen und privaten Einrichtungen. Der vierte Vorschlag sieht eine Beschränkung der Reform auf diejenigen Sektoren vor, in denen die Wettbewerbsverzerrungen zwischen öffentlichen und privaten Einrichtungen am gravierendsten sind. Zuletzt soll auch eine punktuelle Änderung bereits bestehender Vorschriften möglich sein, etwa die Streichung des Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL, um Umgehungen durch die Mitgliedstaaten zu vermeiden, oder eine Straffung der Art. 132 – 134 MwStSystRL.

II. Rechtsprechung in Zivil- und Verwaltungssachen

1. BGH über die (treuepflichtgemäße) Auflösung von Vereinsabteilungen

Es läuft weder dem (in casu konkreten) Vereinszweck der körperlichen Ertüchtigung zuwider, noch verstößt es allgemein gegen die vereinsrechtliche Treuepflicht, wenn der Vorstand eines Vereins dessen Sportabteilung auflöst. So entschied der BGH am 19.2.2013 bei der Beurteilung der Frage, ob der finanziell unvermeidbare Verkauf eines Grundstücks zwangsläufig auch die Auflösung der Ruderabteilung des Vereins zur Folge habe.⁷ Von einer Auflösung sei ohnehin nur dann auszugehen, wenn kein anderer Zugang zum Wasser bestünde, was von dem Berufungsgericht nach Rückverweisung zu beurteilen sei. Jedenfalls stellt ein Handeln für das Wohl des gesamten Vereins durch den erforderlichen Verkauf von Grundstücken keine treuepflichtwidrige Handlung dar.

2. BGH zur Beendigung der Existenz eines Vereins durch Verleihung des Status einer Körperschaft öffentlichen Rechts

Mit Urteil vom 15.3.2013 hat der BGH entschieden, dass Religionsgemeinschaften mit der Erlangung des Status als Körperschaft des öffentlichen Rechts einen bisher privat-rechtlich organisierten Verein eingliedern können mit der Folge, dass dieser aufhört, zu existieren.⁸ Religionsgemeinschaften stehe ein Selbstbestimmungsrecht nach Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 3, 5 WRV zu, ihre Angelegenheiten selbst zu verwalten. Allerdings dürfe dieser verfassungsrechtlich vorgesehene Schutz nicht zu einer übermäßigen Benachteiligung der Gläubiger führen, so die Richter. Zur Abwägung dieser Interessen ist eine wirksame Eingliederung daher von drei Voraussetzungen abhängig: Zunächst muss die Eingliederung durch ein genaues Gesetz erfolgen, welches im Amtsblatt der Religionsgemeinschaft zu veröffentlichen ist. Weiterhin muss die Gesamtrechtsnachfolge angeordnet sein, um das Vermögen im Ganzen zu übertragen. Letztlich muss der Verein der Religionsgemeinschaft angehören, was sich aus dem Vereinsregister klar ergeben müsse.

3. BGH zur Verbindlichkeit von Urteilen des obersten Vereinsgerichts

Nachdem ein Vereinsvorstand einem Berufsboxer dessen Lizenz entzog, wandte sich dieser erfolgreich an das Vereinsgericht. Der Verband verweigerte allerdings dennoch die Erlaubnis zur Teilnahme an Wettkämpfen. Der BGH entschied mit Urteil vom 23.4.2013, dass der Verein unrechtmäßig handelte.⁹ Danach sei ein Verein an die Urteile des obersten Vereinsgerichts gebunden. Ordentliche Gerichte sollen insoweit nicht mehr eigens mit der Sache befasst werden.

4. BGH bemisst die regulären Notargebühren auch für gemeinnützige Vereine und Stiftungen

Der BGH stellte mit seinem Beschluss vom 19.6.2013 fest, dass eine allgemeine Ermäßigung für Notargebühren gemeinnütziger Einrichtungen nicht bestehe.¹⁰ Eine Ermäßigung im Sinne des § 144 Abs. 2 KostO komme nicht in Betracht, da der klagende Naturschutzverein keine Einrichtung sei, die sogenannte mildtätige oder kirchliche Zwecke nach der Abgabenordnung verfolge. Wann ein mildtätiger Zweck anzunehmen ist, beschreibt § 53 AO, der unter anderem die Unterstützung hilfloser Personen voraussetzt. Kirchliche Zwecke im Sinne des § 54 AO lagen evident nicht vor.

Der BGH stellte zudem fest, dass diese Differenzierung keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG darstelle. Anders als im Steuerrecht, welches die weitgehende Gleichbehandlung auf Kosten des Staates vorsehe, seien Notare nicht verpflichtet, gleichlautende Privilegien zu gewähren. Dies würde ihrerseits die Berufsfreiheit der Notare aus Art. 12 Abs. 1 GG beschneiden.

5. BGH zur Genehmigungsfähigkeit einer Nebentätigkeit eines Notars als Vorstand einer gemeinnützigen Stiftung

Mit Beschluss vom 22.7.2013 beurteilte der BGH die Genehmigungsfähigkeit einer Nebentätigkeit eines Notars in einer an sich gemeinnützigen Stiftung, die jedoch ihrerseits an Gesellschaften beteiligt war, die auf Gewinnerzielung ausgerichtet waren.¹¹ Gemäß § 8 Abs. 3

Satz 1 BNotO stellt der Gesetzgeber die Übernahme bestimmter Nebentätigkeiten durch Notare unter einen Genehmigungsvorbehalt. Dafür nennt § 8 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 BNotO gewerbliche Tätigkeiten und Nr. 2 der Norm den Eintritt in Organe von auf Erwerb gerichteten Gesellschaften und Unternehmen. Nach Auffassung der Richter zeige dies die grundsätzliche Zulässigkeit einer auf Gewinn gerichteten Tätigkeit. Entscheidend sei, ob die in Rede stehende Tätigkeit mit dem Notaramt unvereinbar sei. Dies wäre in einer Konstellation wie im vorliegenden Fall etwa dann zu bejahen, wenn die Organstellung des Notars nach Außen den Anschein der Parteilichkeit erwecken könnte. Die Richter verneinten diese Gefahr in casu, da die bloße Mitgliedschaft im Stiftungsvorstand von dem operativen Geschäft der einzelnen Unternehmen der Gruppe ausreichend weit entfernt gewesen sei.

6. VG Aachen über die Auskunftserteilung über Stiftungen

Das Verwaltungsgericht Aachen entschied mit Urteil vom 17.4.2012, dass die Verweigerung eines kommunalen Stiftungsträgers, Auskünfte zu erteilen, gegen das Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) verstoße.¹² Die Stiftung hatte sich dabei auf den Datenschutz berufen. Das IFG NRW normiert den Anspruch von allen natürlichen Personen auf Zugang zu amtlichen Informationen gegenüber Behörden, Einrichtungen und sonstigen öffentlichen Stellen des Landes, sowie gegenüber Gemeinden und Gemeindeverbänden und sonstigen der Aufsicht des Landes unterstehenden öffentlichen Stellen. Geklagt hatte ein Nachfahre des Urhebers einer Familien-Stiftung, da dieser herausfinden wollte, wie viele weitere Personen von der Stiftung Ausschüttungen beziehen können.

7. VGH Mannheim zur Anmeldung von Gewerben durch unselbständige Stiftungen

Ein Unternehmer wollte mit einem Stiftungsvermögen von nur 5.000 Euro eine unselbständige Stiftung zum gewerblichen Vertrieb von Mitteln zur Schädlingsbekämpfung gründen. Mit Urteil vom 15.5.2012 entschied der VGH Mannheim, dass eine unselbständige Stiftung kein Gewerbe anmelden kann.¹³ Das Gericht folgte dabei der ablehnenden Haltung der

zuvor mit der Sache befassten Behörden und versagte die Rechtsfähigkeit. Für eine Anzeige eines Gewerbes nach § 14 GewO sei die Rechtsfähigkeit jedoch zwingend erforderlich. Der vereinzelt vertretenen Auffassung, unselbständige Stiftungen seien eingetragenen bürgerlich-rechtlichen Stiftung gleich als rechtsfähig zu behandeln, trat der VGH Mannheim entgegen.

8. LG Kleve über das Verhältnis zwischen Gesamtverein und seinen Unterabteilungen

Das LG Kleve entschied am 20.7.2012 über die Frage der Qualifizierung von Unterabteilungen von (größeren) Vereinen als unselbständige Untergliederungen des Gesamtvereins.¹⁴ In Abgrenzung dazu kann auch ein selbständiger nichtrechtsfähiger Verein vorliegen. Die Differenzierung sollte nach Ansicht der Richter anhand folgender im Urteil aufgezählter Kriterien erfolgen: Ein selbständiger Verein und keine Untergliederung sei anzunehmen, wenn ein eigener Vorstand, ein eigenes Willensbildungsorgan sowie eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit gegeben seien und die Unterabteilung bestimmte satzungsmäßige Teilaufgaben im Interesse der Mitglieder wahrnehme. Die Richter bezogen sich dabei zudem auf die vom BGH entwickelten Merkmale.¹⁵

9. Schleswig-Holsteinisches OLG über die Rechtsform des „e. V.“ für Kindergärten

Seit einiger Zeit wird in der Rechtsprechung die Frage diskutiert, ob Kindergärten in der Rechtsform des „e.V.“ betrieben werden dürfen. Darüber hatte zuletzt auch das Schleswig-Holsteinische OLG zu entscheiden.¹⁶ Ein Kindergarten strebte die Eintragung im Vereinsregister an, was gemäß den §§ 21, 22 BGB das Vorliegen eines Idealvereins voraussetzt. Die Vorinstanzen qualifizierten den Kindergarten jedoch als auf Dauer angelegten entgeltlichen Betrieb und demnach als wirtschaftlichen Verein. Das OLG hingegen betonte, dass der Verein keine wirtschaftlichen Zwecke verfolge, sondern mit dem Betrieb einer Kindertagesstätte die ideelle Förderung von Bildung und Erziehung von Kindern. Dazu sei der Verein gemeinnützig anerkannt und durch die öffentliche Hand finanziert. Außerdem käme dem Verein das sogenannte

Nebenzweckprivileg zugute. Im konkreten Fall handelte es sich um eine Elterninitiative mit erheblicher Mitarbeit durch die Eltern.

10. OLG Hamm zur Verschmelzung von Vereinen

Am 19.9.2012 beschloss das OLG Hamm über die Wirksamkeit von Verschmelzungen von eingetragenen Vereinen.¹⁷ Im zugrundeliegenden Fall ging es um die Frage, ob das sogenannte Freigabeverfahren im Sinne des § 16 Abs. 3 UmwG auch zur Überwindung einer drohenden Registersperre Anwendung finden könne. Mit einer Dreiviertelmehrheit hatte die Mitgliederversammlung eines Arbeitgeberverbandes der Verschmelzung auf einen Verband zugestimmt. Einige Gegner dieser Maßnahme reichten daraufhin eine Anfechtungsklage beim LG Hagen ein.

Für eine Eintragung der Verschmelzung bedarf es nach allgemeinen Regeln entweder einer Negativerklärung, dass keine Klage der Wirksamkeit des Verschmelzungsbeschlusses entgegensteht (§ 16 Abs. 2 S. 1 UmwG), oder eines sogenannten Unbedenklichkeitsbeschlusses nach § 16 Abs. 3 UmwG. Dieser überwindet die Registersperre, sofern ein Abwarten des Rechtsstreits vor dem Vollzug der Verschmelzung wirtschaftlich nicht vertretbar ist. Dieses Interesse wiederum ist mit einer möglichst effektiven Rechtskontrolle in Ausgleich zu bringen, was auch im Vereinsrecht gilt. Im vorliegenden Fall beurteilten die Richter die eingelegte Klage als offensichtlich unbegründet, weshalb sie dem Freigabeantrag gemäß § 16 Abs. 3 S. 3 Nr. 1 Alt. 2 UmwG zustimmten. Nach Ansicht des Gerichts war der Zustimmungsbeschluss der Mitgliederversammlung mit einer Dreiviertelmehrheit rechtmäßig. Es ergebe sich gerade kein Einstimmigkeitserfordernis.

11. SG Karlsruhe über (Arbeits-)Unfälle in Vereinen

Wann im Einzelfall ein Unfall im Verein als Arbeitsunfall anzusehen ist mit der Folge der Erstattung durch die gesetzliche Unfallversicherung, war Gegenstand eines Urteils des SG Karlsruhes vom 19.10.2012.¹⁸ Dabei betonten die Richter, dass eine Arbeitsleistung, die über die mitgliedschaftlichen Pflichten nicht hinausgehe, keine Tätigkeit darstelle, die in den Anwendungsbereich der gesetzlichen Unfallversicherung falle.

Geklagt hatte eine Frau, die sich bei dem vom Verein vorgesehenen Bewegen von Schulpferden verletzt hatte. Nach Ansicht der Richter sei diese Verletzungshandlung jedoch im Zusammenhang mit einer Tätigkeit vorgefallen, die im Rahmen des von der Satzung festgelegten Vereinszwecks lag. Dies entspreche der anerkannten Rechtsprechung, wonach Arbeiten mit einer Dauer von drei bis vier Stunden regelmäßig noch als allgemeine Vereinsarbeit anzusehen sind.

12. OLG Schleswig über die Bestellung eines Notvorstands

Das OLG Schleswig hatte über die Bestellung eines Notvorstands für einen Verein zu entscheiden.¹⁹ Dabei betonte es die grundlegende Wichtigkeit des Vorstandes für den Verein, ohne welchen dieser handlungsunfähig sei. Nach den allgemeinen Regelungen sieht § 29 BGB die gerichtliche Einsetzung eines Vorstands vor. Als Ausnahmenvorschrift ist ein solches Verfahren an das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen geknüpft. Dabei soll es insbesondere nicht zur Beilegung interner Streitigkeiten missbraucht werden. Das OLG führte an dieser Stelle jedoch aus, dass, sofern dem Verein aufgrund der eintretenden Handlungsunfähigkeit ein Schaden drohe, gerade ein dringender Fall im Sinne der Norm vorläge. Daher war die Bestellung rechtmäßig und im Interesse des Vereins.

13. OVG Münster zur Unzulässigkeit kommunaler Stiftungen in NRW

Das OVG Münster urteilte am 19.12.2012, dass die Errichtung einer Stiftung durch die nordrhein-westfälischen Kommunen nicht zulässig ist.²⁰ Nach der Gemeindeordnung NRW sei es ausdrücklich verboten, Gemeindevermögen in eine Stiftung einzubringen (§ 100 Abs. 3 GO NRW). Danach dürfe Gemeindevermögen nur dann in eine Stiftung eingebracht werden, wenn dies im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde geschehe und der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden könne. § 100 Abs. 3 GO NRW sei als Verbotsgesetz im Sinne des § 134 BGB zu qualifizieren, weshalb die Stiftungsgründung durch die Gemeinde nichtig sei. Dies hat die weitreichende Konsequenz, dass – jedenfalls in NRW – die Gründung einer kommunalen Stiftung in Zukunft kaum noch möglich ist.

14. OLG Düsseldorf über den Anspruch auf Aufnahme eines Vereinsmitglieds aus Kartellrecht

Ein Versandhandel klagte auf die Aufnahme in einen Verband, wobei der Kläger davon ausging, einen derartigen Anspruch aus §§ 33 Abs. 1 und 3, 20 Abs. 6 GWB ableiten zu können. Mit Urteil vom 23.1.2013 versagte das OLG Düsseldorf dem Kläger jedoch die Aufnahme.²¹ Der beklagte Verband hatte zuvor, anlässlich des eingegangenen Aufnahmeantrags, die Satzung abgeändert und auf Grundlage der neuen Satzung die Aufnahme verweigert. Dazu stellte das Gericht fest, dass diese Satzungsänderung rechtmäßig war. Der Verband sei verfassungsrechtlich berechtigt (Art. 9 Abs. 1 GG), sich satzungsautonom frei auf einen Tätigkeitsrahmen und die dafür erforderlichen Voraussetzungen festzulegen. Somit stand die Ablehnung des Antrags im Einklang mit der Verbandssatzung.

15. VerfGH des Saarlandes über die Beteiligung parteinaher Stiftungen an Unternehmen

Der Verfassungsgerichtshof des Saarlandes urteilte am 16.4.2013, dass die Beteiligung an privatrechtlichen Unternehmen durch parteinahe Stiftungen keine Verletzung des aus dem Demokratieprinzip folgenden Rechts auf Chancengleichheit darstellt.²² Im zu entscheidenden Fall waren drei politische Stiftungen (die sowohl der CDU, der SPD und der FDP nahestehen) an einer Zeitungs-GmbH beteiligt und erwirtschafteten jährlich die anfallenden Gewinne entsprechend ihren gehaltenen Beteiligungen. Diese Beteiligungen hatte das Saarland seinerzeit an die Stiftungen veräußert, um den staatlichen Einfluss auf das Zeitungsunternehmen zu reduzieren. Die heutzutage anfallenden jährlichen Gewinne seien somit keine (unmittelbaren oder mittelbaren) verfassungswidrigen Zuwendungen des Staates an die Stiftungen.

16. LG Ulm räumt Recht zum jederzeitigen Vereinsaustritt aus wichtigem Grund ein

Gestützt auf § 242 BGB leitete das LG Ulm eine Ausnahme von dem Grundsatz her, dass Dauerschuldverhältnisse nur unter Wahrung einer angemessenen Kündigungsfrist beendet werden können.²³

Mitgliedschaften in Vereinen stellen dem Grunde nach zwar Dauerschuldverhältnisse dar. Die Besonderheit bei Vereinsmitgliedschaften sei jedoch, dass eine gemeinsame Arbeit, aus welchem Grund auch immer, nicht mehr möglich erscheinen kann. Für diese Fälle gebiete es der Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB), dass den Mitgliedern die Möglichkeit eines sofortigen Austritts gegeben werden muss, sofern nach Abwägung der beiderseitigen Interessen ein Fortbestand unzumutbar erscheint. Dabei betonten die Richter, sei es im Einzelfall unerheblich, ob die Vereinssatzung eine fristlose Kündigung vorsieht. Zu denken gewesen wäre seit 2002 allerdings auch an § 314 BGB als Rechtsgrundlage.

17. KG Berlin zu den Anforderungen an einen Vereinsnamen

Inwieweit die fast gleichlautende Verwendung eines Namens einen unbefugten Namensmissbrauch im Sinne des § 12 BGB darstellt, war Gegenstand des Urteils des KG Berlin vom 30.4.2013.²⁴ Das Gericht verlagerte die Frage dahingehend vor, dass es dem Namen des klagenden Vereins schon den Schutz im Sinne der Norm absprach. Danach seien nur diejenigen Namen schützenswert, die ausreichende Unterscheidungskraft besäßen. Dahingegen sind Begriffe des alltäglichen Lebens gerade freizuhalten.

18. LG Düsseldorf über die Anwendung des Drittelbeteiligungsgesetzes bei gemeinnützigen Einrichtungen

Mit Beschluss vom 30.4.2013 entschied das LG Düsseldorf, dass das Drittelbeteiligungsgesetz auch bei gemeinnützigen Einrichtungen die Bildung des Aufsichtsrats regelt.²⁵ In dem zu entscheidenden Fall ging es um eine gGmbH, die einen Blutspendedienst mit 900 Mitarbeitern betreibt. Das Drittelbeteiligungsgesetz fand nach Auffassung der Richter auf die gGmbH Anwendung, da das Unternehmen nicht unmittelbar und überwiegend einer karitativen Bestimmung nachginge. Unter Heranziehung der ständigen Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts²⁶ dient ein Unternehmen karitativen Zwecken, wenn es den sozialen Dienst an körperlich oder seelisch leidenden Menschen zum Ziele hat oder auf Heilung oder Milderung auch zukünftiger Nöte gerichtet ist und keine

Gewinnerzielungsabsicht verfolgt. Nach Auffassung der Richter verfolge ein Blutspendedienst zwar einen solchen karitativen Zweck, jedoch fehle es an der darüber hinaus erforderlichen Unmittelbarkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 2 Drittelbeteiligungsgesetz, um eine Ausnahme annehmen zu können.

19. LSG Hessen verneint gesetzliche Unfallversicherung bei Vereinsarbeiten

Das Landessozialgericht Hessen hat in einem Urteil vom 30.4.2013 entschieden, wann ein Vereinsmitglied bei Tätigkeiten im Verein vom Schutz der gesetzlichen Unfallversicherung erfasst ist.²⁷ Im Grundsatz fallen Beschäftigte und Personen, deren Tätigkeit einer Beschäftigung ähnelt, in den Anwendungsbereich der gesetzlichen Unfallversicherung. Ein solcher Arbeitsunfall lag nach Auffassung der Richter im zu entscheidenden Fall jedoch nicht vor. Ein Vereinsmitglied war im Rahmen der verteilten Aufgaben mit dem Aufbau eines Zeltes beschäftigt, wobei dieses von einer Leiter fiel und verstarb. Sofern ein Vereinsmitglied allerdings lediglich seinen Vereinspflichten nachkommt, sei ein Arbeitsunfall ausgeschlossen und mit ihm der Schutz der gesetzlichen Unfallversicherung.

20. OLG Köln zur strafbaren Untreue durch Vereinsvorsitzende

Ob die Entgegennahme von in der Vereinssatzung nicht vorgesehenen Zahlungen durch den Vorsitzenden den Straftatbestand der Untreue im Sinne des § 266 StGB erfüllt, wurde durch den Beschluss des OLG Köln vom 6.5.2013 beurteilt.²⁸ Ein ehrenamtlich tätiges Vorstandsmitglied eines Verbandes hatte Zahlungen erhalten, die als Kompensation für die geleistete Arbeitszeit und Arbeitskraft galten. Allerdings erfolgten diese Zahlungen, ohne dass dafür eine entsprechende Satzungsgrundlage vorlag. Die Staatsanwaltschaft sah in diesen satzungswidrigen Zahlungen den Straftatbestand der Untreue gemäß § 266 StGB verwirklicht. Das Gericht hingegen sah von einer Verurteilung ab, da dem Verband kein „hinreichend wahrscheinlicher Vermögensnachteil“ entstanden sei.

21. OLG Hamburg zur Qualifizierung einer E-Mail als „schriftliche“ Einladung

Mit Beschluss vom 6.5.2013 entschied das Hanseatische Oberlandesgericht (OLG Hamburg), dass eine Einladung per E-Mail dem Schriftformerfordernis einer Vereinssatzung entspricht.²⁹ Das Registergericht hatte die angetragene Satzungsänderung eines eingetragenen Vereins abgelehnt, da dieser seine Mitglieder per E-Mail zur Mitgliederversammlung eingeladen hatte. Unter Verweis auf das Schriftformerfordernis in der Vereinssatzung verweigerte das Gericht die Eintragung. Das OLG stellte fest, dass es sich bei diesem Schriftformerfordernis um ein solches im Sinne des § 127 BGB handelte („gewillkürte Schriftform“), welches nicht mit der „Briefform“ des § 126 BGB übereinstimme. Im Übrigen wären aber die Mitgliederinteressen jedenfalls gewahrt, da diese problemlos Kenntnis von der bevorstehenden Versammlung auch im Wege der E-Mail nehmen konnten.

22. OLG München über die Abgrenzung Idealverein und wirtschaftlicher Verein

Das OLG München befasste sich mit der Abgrenzung von Idealvereinen und wirtschaftlichen Vereinen.³⁰ Eintragungsfähig ins Vereinsregister sind gemäß § 21 BGB nur Vereine, die keinen wirtschaftlichen Zweck verfolgen. Einen wirtschaftlichen Zweck nimmt man an, wenn der Verein wie ein Unternehmer am Rechtsverkehr teilnimmt. Dies ist der Fall wenn er planmäßig, dauerhaft und entgeltlich Leistungen anbietet. Das Gericht hatte im vorliegenden Fall zu entscheiden, ob diese Voraussetzungen auf einen Verein zutrafen, der mit einer Unterstützungskasse Betriebsangehörigen und deren Angehörigen helfen wollte. Nach Auffassung der Richter fehle es dem Verein bei der konkret ausgeübten Tätigkeit jedoch an der wirtschaftlichen Ausrichtung. Somit sei die Eintragung ins Vereinsregister unbedenklich.

23. OLG Düsseldorf über die Minderheitenrechte im Verein

Wegen einer zu weitgehenden Beschränkung der Minderheitenrechte wies das vormals mit der Sache befasste Registergericht den eingereichten

Antrag auf Anmeldung als Verein zurück. Daraufhin bestätigte das OLG Düsseldorf die Auffassung des Registergerichts.³¹ Die Satzung sah vor, dass eine Einberufung einer außerordentlichen Mitgliederversammlung von einem Quorum von 1/3 der stimmberechtigten Vereinsmitglieder abhängig ist. In den Augen der Richter sei eine solche Begrenzung unzulässig, da das Recht zur Einberufung zunächst allen Mitgliedern zustehen müsse, um § 37 Abs. 1 BGB gerecht zu werden. Aus dem Umkehrschluss zu § 40 S. 1 BGB ergebe sich, dass die Norm zwingend sei. Das Registergericht habe den Antrag somit zu Recht zurückgewiesen, obgleich der obige Verstoß keinen Zurückweisungsgrund im Sinne des § 60 BGB darstellte.

24. VG Arnsberg erkennt hinduistische Religionsgemeinschaft als Körperschaft öffentlichen Rechts an

Mit Urteil vom 7.6.2013 hat das VG Arnsberg das Land NRW verpflichtet, einer klagenden hinduistischen Tempelgemeinde den Status und die Rechte einer Körperschaft öffentlichen Rechts zu erteilen.³² Gemäß Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 5 S. 2 WRV können Religionsgemeinschaften den Status einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft beantragen. Die Erteilung ist von zwei Voraussetzungen abhängig, die das VG Arnsberg als erfüllt ansah: Die Bildung einer Religionsgemeinschaft mit einem gemeinsamen Glaubensbekenntnis und einer Verfassung, welche Gewähr für eine gewisse Dauer bietet.

25. OLG Frankfurt über den begrenzten Prüfungsumfang der staatlichen Gerichte nach erfolgtem Schiedsspruch

Unter Hinweis auf den Bestand des endgültigen Schiedsspruchs des Sportgerichts des DFB wies das OLG Frankfurt am 13.6.2013 einen Eilantrag des Fußballclubs SG Dynamo Dresden zurück.³³ Der Verein hatte erfolglos vor dem Sportgericht des DFB und dem „ständigen neutralen Schiedsgericht für Vereine und Kapitalgesellschaften der Lizenzligen“ gegen den Ausschluss von einem Wettbewerb geklagt. Das OLG Frankfurt führte aus, dass zwar der ersuchte einstweilige Rechtsschutz grundsätzlich zulässig, allerdings aufgrund des bestehenden Urteils der Prüfungsumfang der staatlichen Gerichte auf bestimmte

formale Aufhebungsgründe reduziert sei. Eine inhaltliche Prüfung würde nicht vorgenommen.

26. OLG Hamm zur Nichtigkeit von verfahrensfehlerhaften Beschlussfassungen im Verein

Die Richter des OLG Hamm setzten sich mit der Frage auseinander, welche Verfahrensfehler bei Beschlussfassungen in einem Verein die Nichtigkeit des Beschlusses zur Folge haben.³⁴ Im vorliegenden Fall hatte ein weltweit tätiger Dachverband unter Missachtung der satzungsmäßigen Frist Vorstandswahlen durchgeführt. Nach Ansicht der klagenden nationalen Vereine stellte diese Fristverkürzung eine Beeinträchtigung ihrer Mitwirkungsrechte dar. Dem folgte das Gericht, indem es betonte, dass die Nichteinhaltung satzungsmäßiger Vorschriften der Nichteinhaltung von gesetzlichen Regelungen gleichgestellt werden könnte.

Dies stellt eine Abkehr von der früheren BGH-Rechtsprechung dar, die lediglich die Ungültigkeit des Beschlusses vorsah. Die neue Rechtsprechung steht wiederum im Einklang mit der neuerdings auch im Aktienrecht herangezogenen sogenannten Relevanztheorie. Danach sei maßgeblich, ob der jeweilige Fehler für die Ausübung mitgliedschaftlicher Rechte relevant sei.

III. Finanzrechtsprechung

1. EuGH-Entscheidungen

a) BFH-Vorlage über eigene Berechnungen des Vorsteuerabzugs durch Mitgliedstaat

Der EuGH entschied über die Frage, ob die Mitgliedstaaten eigene Berechnungen zur Ermittlung des Vorsteuerabzugs bei einem gemischt genutzten Gebäude anstellen dürfen.³⁵ Ausgangspunkt war eine Vorlage des BFH hinsichtlich der Auslegung von Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie³⁶. In dem zugrunde liegenden Rechtsstreit zwischen dem Finanzamt Hildesheim und einer Baumarkt

GmbH & Co. KG ging es um die Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Vorsteuerabzug einer gezahlten Mehrwertsteuer für eine gemischt genutzte Immobilie. Der in Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG genannte Schlüssel zur Berechnung sei nach Ansicht des EuGH nicht zwingend. Danach dürften die Mitgliedstaaten für die Berechnung des Pro-rata-Satzes einen abweichenden Schlüssel anlegen, sofern dieser eine präzisere Methode darstelle.

Diese Problematik stellt sich vor allem bei Gebäuden, die jedenfalls zum Teil unternehmerisch und umsatzsteuerpflichtig genutzt werden. Ein Vorsteuerabzug kommt bei lediglich nicht unternehmerisch genutzten Gebäuden nicht in Betracht. Sofern das betreffende Gebäude gemischt genutzt wird, entstehen Schwierigkeiten bei der Berechnung des Anteils der vorsteuerabzugsberechtigten Nutzung. Dabei ist anerkannt, dass diese Nutzung mindestens 10% betragen muss. Für die Berechnung des Verhältnisses sind der deutsche Gesetzgeber und die Finanzverwaltung vom sogenannten Flächenschlüssel ausgegangen, der die unternehmerische und ideell genutzte Fläche vergleicht. Diese Vorgehensweise hat der EuGH nun für zulässig erklärt, sofern dadurch eine präzisere Berechnung erfolgen kann als durch den sogenannten Umsatzschlüssel (Vergleich der Umsätze aus den Bereichen). Die Entscheidung hat auch Bedeutung für teils steuerbefreite und teils gewerbliche Nutzung von Immobilien durch gemeinnützige Organisationen.

b) Umsatzsteuerbefreiung für gemeinnützige (Sport-)Einrichtungen

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 21.2.2013 entschieden, dass gemeinnützige Einrichtungen, die Dienstleistungen im engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung erbringen, von der Umsatzsteuer befreit sein können.³⁷ Im zu entscheidenden Fall ging es um die Frage, ob ein Schwimmbad von der Umsatzsteuer befreit ist, wie es für „Sport“-Einrichtungen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. m der Richtlinie 2006/112/EG³⁸ der Fall ist. Die Richter entschieden, dass wenigstens ein Teil der Besucher von Schwimmbädern sportlichen Zwecken nachgingen. Nach Auffassung des EuGH können sich demnach alle gemeinnützigen Einrichtungen auf die Befreiung berufen, die Dienstleistungen in einem engen Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigungen anbieten.

c) EuGH zur Umsatzsteuerbefreiung von externer Anlageberatung für
KAG-Sondervermögen

Der EuGH hat am 7.3.2013 entschieden, dass die externe Beratung für die Verwaltung von durch Kapitalanlagegesellschaften (KAGs) aufgelegte Sondervermögen nicht umsatzsteuerpflichtig sei.³⁹ Nach Vorlage durch den BFH entschieden die Richter im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens, dass auch die Beratung durch außenstehende Verwalter als Dienstleistungen im Sinne des Art. 13 Teil B lit. d Nr. 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen sein können. Somit wird das Stiftungsinvestment in der Praxis günstiger.

2. BFH-Entscheidungen

a) BFH über die Anforderungen an einen steuerbegünstigten
Zweckbetrieb

In seinem Urteil vom 13.6.2012 hat der BFH die Anforderungen an einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb dargelegt.⁴⁰ Es ging um die Frage, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zur Belieferung von öffentlichen Einrichtungen, aber auch Privatpersonen einen steuerlich begünstigten Zweckbetrieb im Sinne des § 65 Nr. 3 AO darstellt. Das Gericht führte aus, dass die Norm den Schutz des Wettbewerbs bezwecke und daher an die Bejahung eines Zweckbetriebes gewisse Anforderungen an den Umfang der Marktteilnahme zu stellen seien. Danach müsse der Geschäftsbetrieb zunächst zur Erreichung des ideellen Zwecks der verbundenen Körperschaft notwendig sein. Allerdings dürfe dazu der Umfang des Geschäftsbetriebs den zur Erreichung dieses Zwecks erforderlichen Umfang nicht überschreiten, um die Wettbewerber nicht zu benachteiligen. Im entschiedenen Fall verwies der BFH daher die Rechtssache an das FG zurück, um Feststellungen darüber nachzuholen, ob in den Streitjahren zwischen der Klägerin und anderen Anbietern (Essenslieferanten) ein tatsächlicher oder zumindest ein potentieller Wettbewerb bestanden hatte.

b) BFH zur Einkommensteuerfreiheit bei ehrenamtlichen Tätigkeiten

Im Bereich des Einkommensteuerrechts entschied der BFH, dass

Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuer bis einschließlich 2010 zur Gänze steuerfrei sind.⁴¹

Seit 2011 beschränkt § 3 Nr. 26b EStG den einkommensteuerfreien Bereich auf Einnahmen aus der genannten Tätigkeit bis 2.100 Euro pro Jahr. Mit dem neu eingeführten Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 1.2.2013 wurde die Schwelle auf 2.400 Euro angehoben.⁴² Die Aufwandsentschädigungen der Berufsbetreuer sind anerkanntermaßen als Einnahmen aus einer selbständigen Tätigkeit zu bewerten und stellen damit keine gewerblichen Einnahmen dar. Nunmehr übertrug der BFH diese Grundsätze auch auf ehrenamtlich tätige Betreuer. Der BFH urteilte, dass Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer nach § 1835a BGB vor dem Veranlassungszeitraum 2011 nach § 3 Nr. 12 S. 1 EStG steuerfrei sind.⁴³ Dies gilt für Bezüge, die aus einer Bundes- oder Landeskasse gezahlt werden. Dafür sei es nicht erforderlich, dass die Aufwandsentschädigungen im jeweiligen Haushaltsplan festgesetzt sind. Das Gericht ließ offen, inwieweit dies auch für andere Zahlungen aus öffentlichen Kassen gilt. Für die im Fall nicht betroffenen späteren Zeiträume folgt die (begrenzte) Steuerbarkeit ab einem Betrag von 2.400 Euro pro Jahr aus § 3 Nr. 26b EStG, welcher durch das Jahressteuergesetz 2010 eingeführt wurde.

c) BFH zur Schenkungsteuer bei Ausschüttungen von US-Trusts

Die Ausschüttungen aus einem US-amerikanischen Trust sind zu versteuern. Dies stellte der BFH im Rahmen einer Selbstanzeige mit Urteil vom 27.9.2012 noch einmal fest.⁴⁴ Dabei mache es keinen Unterschied, ob die Ausschüttungen aus dem Vermögensstamm oder aus den laufenden Erträgen stammten. Dies gelte grundsätzlich auch in den Konstellationen, in denen der Begünstigte zugleich auch als Endberechtigter eingesetzt ist. In diesen Fällen unterliegt die Auflösung des Trusts ohnehin der Steuerpflicht. Wie im Einzelfall dieses Problem der Doppelbesteuerung zu lösen sei, entschied der BFH im vorliegenden Fall allerdings nicht.

d) BFH zur steuerfreien Vermögensverwaltung

Die in der Praxis häufig schwierige Abgrenzung einer (steuerfreien) Vermögensverwaltung vom (steuerpflichtigen) Gewerbebetrieb war

Gegenstand eines weiteren BFH-Urteils.⁴⁵ Dafür entwickelte der BFH eine Liste von Abgrenzungskriterien. Zugrunde lag dem Urteil die Einstufung eines Finanzamts eines geschlossenen Fonds in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG als Gewerbebetrieb. Der BFH entgegnete, dass die Tätigkeit des Fonds (der Aufkauf von Lebensversicherungen auf dem US-amerikanischen Zweitmarkt) nicht der Definition eines wirtschaftlichen Gewerbebetriebs des § 14 AO entspreche. Als weitere Kriterien seien das Gesamtbild und die Verkehrsanschauung sowie das typische Bild eines gewerblichen Dienstleisters (üblicherweise gerade das Handeln für fremde Rechnung) heranzuziehen.

e) BFH über die Umsatzsteuerpflicht von Vermittlungstätigkeiten
Externer

Mit Urteil vom 12.12.2012 entschied der BFH, dass die gängige Praxis großer gemeinnütziger Organisationen, die Mitgliederakquise auf externe Vermittler auszulagern, diese nicht von der Umsatzsteuer befreit.⁴⁶ Dieses Urteil erging allerdings noch auf der Grundlage der alten Rechtslage vor der EU-Richtlinie 2008/8/EG.⁴⁷ Dabei mache es keinen Unterschied, ob es sich um einen ausländischen Verein handle. Nach dem sogenannten Ursprungslandprinzip unterliegen Leistungen grundsätzlich dort der Steuer, wo der leistende Unternehmer ansässig ist. Eine Ausnahme normierte § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG a.F. (sogenanntes Empfängerortprinzip). In dem zu beurteilenden Fall entschied sich der BFH allerdings gegen die Anwendbarkeit dieser Ausnahme.

Nach neuem Recht ist dahingehend zu unterscheiden, ob der Unternehmer die Dienstleistungen an einen Unternehmer erbringt („business to business“) oder an einen Nichtunternehmer („business to consumer“). Im ersteren Fall gilt grundsätzlich das Empfängerortsprinzip. Nach neuem Recht ist die Ausnahme für Vermittlungsleistungen in § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG n.F. normiert und gilt lediglich für Dienstleistungen gegenüber Nichtunternehmern.

f) BFH über die Anerkennung eines Labors als gemeinnützig

Mehrere Träger katholischer Krankenhäuser gründeten eine gemeinsame Labor-GmbH, welche bestimmte Leistungen für die Krankenhäuser

übernehmen sollte. Der BFH stellte fest, dass sich die Gemeinnützigkeit einer GmbH nicht schon daraus ableiten lasse, dass die Gründer ihrerseits gemeinnützige Krankenhausträger seien.⁴⁸ In dem zu entscheidenden Fall enthielt die Satzung der zu gründenden Gesellschaft Passagen, wonach die GmbH auf die Förderung der Allgemeinheit auf dem Gebiet des Gesundheitswesens ausgerichtet sei. Daher vertrat die Klägerin entgegen dem Finanzamt die Auffassung, ausschließlich gemeinnützige Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO zu verfolgen.

Das Gericht schloss sich hingegen der Ansicht des Finanzamtes an. Die GmbH sei nicht gemeinnützig nach §§ 51 ff. AO, da sie nicht unmittelbar auf die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gerichtet sei (Unmittelbarkeitserfordernis). Es entspreche der bisherigen Rechtsprechung, dass insbesondere ein Handeln als Hilfsperson keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit darstellen könne.

g) BFH zur Umsatzsteuerbefreiung ambulanter Pflegedienste

Nachdem der EuGH aufgrund einer BFH-Vorlage am 15.11.2012 eine Umsatzsteuerbefreiung nach der Richtlinie 2006/112/EG⁴⁹ anerkannt hatte,⁵⁰ folgte der BFH nun dieser Auffassung mit seinem Urteil vom 19.3.2013.⁵¹ Nach § 4 Nr. 16e UStG a.F. war für eine Umsatzsteuerbefreiung ambulanter Pflegedienste ein Nachweis darüber erforderlich, dass im vergangenen Kalenderjahr mindestens zwei Drittel der behandelten Fälle ganz oder überwiegend von den Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe getragen wurden. Der EuGH ließ im zugrundeliegenden Fall ein Überschreiten dieser zwei-Drittel-Schwelle erst im dritten Quartal ausreichen, und zwar mit Blick auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der Richtlinie, wonach die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen von der Umsatzbesteuerung befreit sind.

h) BFH über die Steuerfreiheit für Berufsbetreuer unmittelbar aus Unionsrecht

Mit Urteil vom 25.4.2013 stellte der BFH fest,⁵² dass Berufsbetreuer, die sich unter § 1896 BGB subsumieren lassen (die also gerichtlich zur Erbringung von Betreuungsleistungen bestellt wurden), nach Unionsrecht umsatzsteuerfreie Leistungen erbringen. Danach stellt diese Tätigkeit ein Handeln als anerkannte Einrichtung im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. g der Richtlinie 77/388/EWG und Art. 132 Abs. 1 lit. g der Richtlinie 2006/112/EG dar. Die Steuerbefreiung erlaubt es Unionsbürgern, die nach nationalem Recht steuerpflichtig wären, sich der nationalen Regelung zu widersetzen, wenn diese dem Unionsrecht widerspricht. Dafür stellten die Richter zunächst fest, dass die Klägerin als Berufsbetreuerin eine Einrichtung mit sozialem Charakter sei und somit in den Anwendungsbereich der Richtlinien falle. Weiterhin stellte eine Besteuerung einen Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität dar.

3. Entscheidungen der Finanzgerichte

a) FG Baden-Württemberg zur Besteuerung von Stiftungspreisen

Das FG Baden-Württemberg hat entschieden, dass ein erhaltener „Innovationspreis“ durch eine Stiftung seitens der empfangenden Gesellschaft als Ertrag zu versteuern ist.⁵³ Das Gericht folgte der Argumentation der Gesellschafter, mit dem Preis in erster Linie für individuelle Leistungen geehrt worden zu sein, nicht. Eine solche privat veranlasste Zuwendung wäre steuerfrei. Demgegenüber sind Betriebseinnahmen zu versteuern. So lag es nach Auffassung des Gerichts auch im zugrundeliegenden Fall, da der Preis untrennbar mit der betrieblichen Tätigkeit der Gesellschafter verbunden sei. Das ausgezeichnete Projekt wurde durch die Preisträger im Rahmen ihrer gewöhnlichen Arbeit und daher betriebsbezogen realisiert.

b) FG Sachsen-Anhalt über verdeckte Gewinnausschüttungen gemeinnütziger Vereine

Das Gericht urteilte über die Anwendbarkeit der Grundsätze über sogenannte verdeckte Gewinnausschüttungen bei Vereinen.⁵⁴ Verdeckte Gewinnausschüttungen sind grundsätzlich im Bereich der

Kapitalgesellschaft problematisch und stellen Verschiebungen des Gewinns von der Gesellschaft auf die Gesellschafter dar. Die steuerliche Geltendmachung des Aufwands als Betriebsausgabe verbietet § 8 Abs. 3 KStG, der praktisch zu Steuernachzahlungen führt.

Diese allgemeinen Grundsätze sind auch für Vereine anzuwenden, so das Gericht. Dabei prüften die Richter die vier Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung: (1) Minderung des Vereinsvermögens durch (2) Gewährung eines Vorteils, den ein ordentlicher und gewissenhafter Vorstand nicht gewährt hätte. Weiterhin müsse sich diese Vermögensverschiebung (3) auf das Einkommen des Vereins auswirken und es dürfe keine ordnungsgemäße Gewinnverwendung gegeben sein (4). Im konkreten Fall hatte ein Verein an den Betrieb seiner Vorstandsvorsitzenden Grundstücke, Räume sowie Maschinen zur Nutzung überlassen. Die Abrechnung des dafür zu zahlenden Entgelts ist erst nach mehreren Jahren erfolgt und enthielt weder eine Untergliederung oder Differenzierung nach Jahren bzw. nach den überlassenen Gegenständen noch war eine Verzinsung vereinbart worden. Das Finanzamt sah dies im Ergebnis zu Recht als nicht fremdüblich an und korrigierte das Einkommen des Vereins durch den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung.

c) FG Schleswig-Holstein über die Umsatzsteuerbefreiung von Arbeitsvermittlungen

Mit Urteil vom 29.8.2012 entschied das FG Schleswig-Holstein über die Frage, inwieweit im Dritten Sektor tätige Arbeitsvermittler umsatzsteuerbefreit sind.⁵⁵ Nach Auffassung des Gerichts entsprächen die Leistungen des Vermittlers weder dem Schul- und Bildungszweck des § 4 Nr. 21 UStG, noch ließe sich die Tätigkeit unter die europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie subsumieren. Dem dortigen Bild der Sozialfürsorge entspräche eine solche Tätigkeit nur, wenn die Einrichtungen einen sozialen Charakter hätten und die angebotenen Leistungen sich ausschließlich an hilfsbedürftige Personen richteten. Die tätigen Arbeitsvermittlungen erfüllten dieses Kriterium jedoch nicht.

d) FG Hessen zur Steuerfreiheit von Aufwandsentschädigungen und

Sitzungsgeldern ehrenamtlich tätiger Vorsitzender von Gemeindevertretungen

Inwieweit Aufwandsentschädigungen und Sitzungsgelder für Tätigkeiten als ehrenamtliches Mitglied einer Gemeindevertretung (bzw. auch als deren Vorsitzender) einkommensteuerbefreit sind, beurteilte das FG Hessen.⁵⁶ Dem Grunde nach seien diese Zahlungen Einnahmen aus selbstständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG und demnach steuerpflichtig. Allerdings normiert § 3 Nr. 12 S. 1 EStG eine Ausnahme für Bezüge, die aus einer Bundes- oder Landeskasse oder aufgrund einer Bestimmung gezahlt werden, die auf eine bundes- oder landesgesetzliche Ermächtigung zurückgeht. Gleiches gilt für Aufwandsentschädigungen, die von der Bundes- oder einer Landesregierung festgesetzt wurden und im jeweiligen Haushaltsplan als solche ausgewiesen sind. Weitere Ausnahmen regelt § 3 Nr. 12 S. 2 EStG, der grundsätzlich auch solche Bezüge erfasst, die als Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen an Personen gezahlt werden, die öffentliche Dienste leisten.

So lag es auch im vorliegenden Fall. Die Gemeindevertretung ist Teil der öffentlichen Hoheitsverwaltung und daher von § 3 Nr. 12 S. 2 EStG erfasst. Weiterhin betonten die Richter jedoch, dass der steuerfreie Betrag auf monatlich 175 Euro (kalenderjährlich: 2.100 Euro) begrenzt sei. Demnach käme eine Verdopplung dieses Betrags für Vorsitzende nicht in Betracht.

e) FG Münster betont die Bestandskraft von Bescheiden des Finanzamts
Das FG Münster hat mit seinem Urteil vom 18.7.2013 die Bestandskraft von Bescheiden der Finanzämter bekräftigt.⁵⁷ Nachdem der Klägerin ein bestandskräftiger Steuerbescheid zugestellt wurde, tauchten Jahre später Bescheinigungen über getätigte Spenden auf, die die Klägerin einreichte. Sie beantragte die nachträgliche Änderung des Einkommensteuerbescheids und den Großspendenbescheids. Die Spendenbescheinigungen wurden allerdings erst ausgestellt, nachdem die Bescheide des Finanzamtes schon bestandskräftig waren.

Das Gericht führte aus, dass eine Änderung oder Aufhebung nur dann in Betracht käme, wenn Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt würden, die zu einer niedrigeren Steuer führen, § 173 Abs. 1 AO.

Übertragen auf den zugrundeliegenden Fall führten die Richter aus, dass die Bescheinigungen im relevanten Zeitpunkt gerade noch nicht vorlagen. Auch § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO vermochte der Klägerin wegen § 175 Abs. 2 S. 2 AO nicht zu helfen.

f) FG Düsseldorf über die steuerliche Einordnung von Einnahmen als gewerblich

Die richtige steuerliche Qualifizierung von Einnahmen einer gemeinnützigen Stiftung war Gegenstand des Urteils des FG Düsseldorf vom 17.9.2013.⁵⁸ Zu unterscheiden seien dabei Einnahmen aus der bloßen Vermögensverwaltung und solche, die darüber hinausgehen (§ 14 S. 1 AO). Es ist anerkannt, dass die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet. Nach der Rechtsprechung des BFH ist dafür allerdings Voraussetzung, dass das Merkmal der „Gewerblichkeit“ auf der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG beruht und die Gesellschaft tatsächlich lediglich Vermögen verwaltet.

Im vorliegenden Fall lag jedoch eine Betriebsaufspaltung vor, bei der die GmbH & Co. KG Besitzgesellschaft war und wesentliche Betriebsgrundlagen der GmbH zur Nutzung überließ. Somit wird durch die Aufspaltung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Im Ergebnis seien demnach auch die der Stiftung zustehenden Gewinnanteile als solche als originär gewerblicher Art im Sinne des § 14 AO zu qualifizieren.

IV. BMF-Schreiben und Verwaltungsanweisungen

1. BMF-Schreiben

a) BMF-Schreiben zur Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlass

Mit einer Reihe von Schreiben hat das BMF zuletzt den Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert und insbesondere unter Berücksichtigung zwischenzeitlich ergangener höchstrichterlicher Urteile angepasst.

Das BMF hat am 17.12.2012 ein Schreiben veröffentlicht, welches die ergangene Rechtsprechung sowie einige redaktionelle Änderungen in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass einarbeitet.⁵⁹ Im Einzelnen enthält das Schreiben eine Vielzahl von Änderungen und punktuelle Erweiterungen.

Zur Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 8.3.2012⁶⁰ wurde etwa Abschnitt 4.14.4 Absatz 6 geändert und Absatz 9a neu eingefügt, welche die Anforderungen an den beruflichen Befähigungsnachweis für Heilbehandlungen im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG konturieren. Weiterhin begrenzt die Änderung nun entsprechend dem BFH-Urteil vom 7.7.2011⁶¹ die Möglichkeit, einen flächenbezogenen Vorsteuerabzug zu beanspruchen, dadurch, dass dies im Einzelfall sachgerecht sein muss.

Mit einem weiteren Schreiben vom 7.3.2013 äußerte sich das BMF zu den Voraussetzungen einer organisatorischen Eingliederung im Sinne der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.⁶²

Weiterhin erging ein BMF-Schreiben zur Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken im Sinne von § 3 UStG.⁶³ Dazu wurde der Abschnitt 3.6. des Erlasses neu gefasst.

Mit Schreiben vom 27.3.2013 zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26b UStG erklärte das BMF ferner, dass die Vorschrift ehrenamtliche Tätigkeiten von der Umsatzsteuer befreie, wenn das entrichtete Entgelt nur einen Auslagenersatz und eine angemessene Entschädigung für die Zeitversäumnis darstelle.⁶⁴ Damit wurde rückwirkend zum 1.1.2013 der Anwendungserlass des BMF vom 2.1.2012 geändert.⁶⁵ Die Ermittlung der Angemessenheit der Entschädigung durch die Finanzämter sei unterhalb der Nichtbeanstandungsgrenzen von 50 Euro pro Stunde und 17.500 Euro pro Jahr entbehrlich. In den übrigen Fällen sei eine Prüfung im Einzelfall möglich. Weiterhin sind Pauschalvergütungen nur dann umsatzsteuerbefreit, wenn der zugrundeliegende Vertrag oder Beschluss auch eine bestimmte Anzahl von zu leistenden Stunden vorsieht, Abschnitt 4.26.1 Abs. 5 UStAE. Unterhalb des sogenannten Übungsleiterfreibetrags von 2.400 Euro sei dies gemäß § 3 Nr. 26 EStG entbehrlich.

b) BMF-Schreiben zur Einnahmenüberschussrechnung

Mit Schreiben vom 3.1.2013 erklärte das Bundesministerium der Finanzen, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts ihren Gewinn betrieblicher Art auch dann im Wege einer Einnahmenüberschussrechnung ermitteln müsse, wenn sie aufgrund außersteuerlicher Regelungen zur Buchführung verpflichtet sei.⁶⁶

Sofern sich die Doppik, also die doppelte Buchführung, auf das gesamte Hoheitsvermögen der juristischen Person bezieht und nicht lediglich auf den gewerblichen Betrieb, darf eine praktisch einfachere Einnahmenüberschussrechnung zur Gewinnermittlung durchgeführt werden.

c) BMF-Schreiben zu öffentlichen Lotterien/Ausspielungen aus Zweckbetrieben

Das BMF hat ferner einige Änderungen am Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vorgenommen. Mit der Neufassung des AEAO Nr. 10 Satz 4 zu § 68 AO zeichnet die Finanzverwaltung nun ein schärferes Bild der steuerbegünstigten Zweckbetriebe.⁶⁷ Danach sei es für die Beurteilung, ob eine öffentliche Lotterie oder eine Ausspielung einen Zweckbetrieb darstelle, unerheblich, ob die Einrichtung durch eine jährliche Tombola einen überwiegenden Teil ihrer Mittel beziehe. Demgemäß sei eine Körperschaft solange als gemeinnützig einzustufen, wie das erwerbswirtschaftliche Handeln nicht zum Haupt- und Selbstzweck erstarke. Auf eine erwerbswirtschaftliche Prägung der Einrichtung sei nicht abzustellen.

d) BMF-Schreiben zur Hochwasserkatastrophe

Um die Spenden an die Hochwasseropfer zu erhöhen, hat das BMF in seinem Schreiben vom 21.6.2013 eine Reihe von Verwaltungsanweisungen erlassen.⁶⁸

Für den begrenzten Zeitraum vom 1.6.2013 bis zum 31.5.2014 sollen unter anderem Zuwendungen eines Sponsors nach den allgemeinen Regelungen des Sponsoringerlasses als Betriebsausgaben abzugsfähig sein. Ebenso sind unentgeltlich überlassene Leistungen an Geschäftspartner aus dem

Betriebsvermögen abzuziehen. Weiterhin seien Beihilfen an die Arbeitnehmer zulässig sowie Arbeitslohnspenden von Aufsichtsratsmitgliedern.

In dem Schreiben ist dazu ein vereinfachter Zuwendungsnachweis für alle Spenden auf Sonderkonten enthalten. Danach genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts.

e) BMF-Schreiben zum neu eingeführten Feststellungsbescheid (§ 60a AO)

Eine amtlich beglaubigte Kopie des ausgestellten Feststellungsbescheids im Sinne des durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes eingeführten § 60a AO reiche zur vollständigen Befreiung von der Einkommensteuer nach § 44a Abs. 4, 4a, 7 EStG oder zur teilweisen Befreiung von der Kapitalertragsteuer gemäß § 44a Abs. 8, 8a EStG aus. Dies erklärte das BMF in einem Schreiben vom 5.7.2013.⁶⁹ Der zugrundeliegende Bescheid (Feststellungsbescheid) hat seit der Neuregelung der Abgabenordnung den Charakter eines öffentlichrechtlichen Verwaltungsaktes. Voraussetzung für die Vorlage ist allerdings, dass der Bescheid nicht älter als drei Jahre ist. Praktische Konsequenz ist, dass es nunmehr einer vorläufigen Bescheinigung der Gemeinnützigkeit nicht mehr bedarf, wie es das vorherige BMF-Schreiben⁷⁰ noch forderte.

f) BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Jugendhilfe

Das BMF erklärte in seinem Schreiben vom 8.7.2013, dass auch die pädagogischen Leiter von Einrichtungen im Sinne des § 45 Abs. 1 SGB VIII von der Umsatzsteuer befreit sind.⁷¹ Grundsätzlich werden Leistungen von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe nach § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Gleiches gilt für „soziale Einrichtungen“, etwa solche im Sinne des § 45 Abs. 1 SGB VIII. Danach können bestimmten Einrichtungen Betriebserlaubnisse zur Betreibung einer sozialen Einrichtung erteilt werden. Mit dem Schreiben hat das BMF nunmehr die Leiter dieser Einrichtungen unter die Betriebserlaubnis gefasst. Somit sind auch sie von der Umsatzsteuerbefreiung erfasst.

2. Verfügungen der Landesämter und Oberfinanzdirektionen

a) OFD Magdeburg über Sammelbescheinigungen bei Kleinspenden

Mit einer Verfügung vom 18.9.2012 beantwortete die OFD Magdeburg die seitens spendensammelnder Organisationen aufgeworfene Frage, ob sogenannte vereinfachte Nachweise für sogenannte Kleinspenden gemäß § 50 Abs. 2 Nr. 2 lit. b EStDV in Sammelbescheinigungen aufgenommen werden dürfen.⁷² Solche Kleinspenden bis zu einer Höhe von 200 Euro können grundsätzlich mit einem vereinfachten Nachweis ausgewiesen werden. Für Sammelbescheinigungen ist jedoch grundsätzlich erforderlich, dass keine „weiteren Bestätigungen“ ausgestellt wurden. Aus Sicht der Finanzverwaltung stellten die im Rahmen von § 50 Abs. 2 Nr. 2 lit. b EStDV für die Kleinspenden ausgestellten Belege jedoch keine „weiteren Bestätigungen“ im Sinne der Sammelbescheinigungen dar und seien daher unbedenklich.

b) OFD Rheinland zur gemeinnützigkeitsschädlichen Gründung einer gGmbH

Die Verwaltung änderte ihre Auffassung, dass die Gründung einer Kapitalgesellschaft und Ausstattung mit Mitteln zur zeitnahen Verwendung nicht gemeinnützigkeitsschädlich ist.⁷³ Nunmehr stellt dieses Vorgehen einen gemeinnützigkeitsschädlichen Verstoß gegen das sogenannte Gebot der Selbstlosigkeit dar, wonach die Verwendung der Mittel für eine gemeinnützige Körperschaft auf die satzungsmäßig gemeinnützigen Zwecke beschränkt ist. Dem Erwerb von gGmbH-Anteilen mit zeitnah zu verwendenden Mitteln stehe zudem § 58 Nr. 2 AO entgegen.

Die Entscheidung der OFD Rheinland steht damit im Widerspruch zu dem immer noch aktuellen Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) Nr. 26 zu § 55 AO. Die neue Auffassung verkompliziert die Beurteilung von Gründungen und Ausgliederungen erheblich und schafft jedenfalls keine Rechtssicherheit

c) OFD Niedersachsen über die einkommensteuerliche Behandlung von Entschädigungen

Die OFD Niedersachsen befasste sich mit der Problematik, wie Entschädigungen für ehrenamtliche Tätigkeiten bei

Sozialversicherungsträgern zu behandeln sind.⁷⁴ Die Mitglieder von Sozialversicherungsträgern als rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen

Rechts im Sinne von § 29 Abs. 1 SGB IV handeln ehrenamtlich (§ 40 Abs. 1 SGB IV).

Regelmäßig werden für Barauslagen Entschädigungen ausgezahlt oder Ersatz für

Verdienstausfälle, § 41 Abs. 1, 2 SGB IV. Weiterhin sieht § 41 Abs. 3 SGB IV Pauschbeträge für Zeitaufwand vor. Einkommensteuerrechtlich bilden diese Vergütungen Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Allerdings stellen diese Tätigkeiten solche im Sinne der sogenannten schlichten Hoheitsverwaltung dar (R 3.12 Abs. 1 S. 1 LSR). Daraus folgt die Anwendbarkeit der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 12 EStG für die Entschädigungen im Rahmen der oben genannten ehrenamtlichen Tätigkeiten.

d) LFD Thüringen zur Anerkennung von PayPal-Bestätigung als Spendennachweis

Mit Verfügung vom 24.9.2012 erklärte die Landesfinanzdirektion Thüringen zunächst, dass eine PayPal-Bestätigung keinen gültigen Spendennachweis zur Einreichung beim Finanzamt darstellt.⁷⁵ Die heutzutage gängige Vorgehensweise, per Klick im Internet direkt spenden zu können, entbinde grundsätzlich nicht von der Pflicht, eine den amtlichen Vordrucke entsprechende Zuwendungsbestätigung einzureichen. In Ausnahmefällen genügt weiterhin ein vereinfachter Zuwendungsnachweis gemäß § 50 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV), wonach insbesondere ein Kontoauszug ausreicht, die Spende nachzuweisen. Dies ließe sich nach der Ansicht der Verwaltung aber nicht auf die Fälle der Online-Spende via PayPal übertragen, da dort nicht entsprechend sicher sei, dass die Organisation den Betrag tatsächlich erhält.

Nunmehr hat die LFD allerdings verfügt, dass auch ein Auszug des PayPal-Kontos und ein Ausdruck der Transaktionsdetails als solcher einen

vereinfachter Zuwendungsnachweis im Sinne von § 50 Abs. 2 EStDV darstellt.⁷⁶ Damit entspricht die Direktion dem Referentenentwurf der Bundesregierung aus dem September 2012, die die PayPal-Bestätigungen als vereinfachte Spendennachweise anerkennen wollte. Seitens des Gesetzgebers wurde die Thematik in der Mantelverordnung vom 11.12.2012 allerdings nicht wieder aufgeführt.

e) OFD Karlsruhe zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Sponsoring

Im Anschluss an das BMF-Schreiben vom 13.11.2012 präzisierte die OFD Karlsruhe die Anforderungen, in welchen Fällen das Sponsoring der Umsatzsteuer unterfällt.⁷⁷ Der Grundsatz sei die Umsatzsteuerpflichtigkeit für Werbeleistungen im Rahmen des Sponsorings, § 1 Abs. 1 Nr. UStG. Ausnahmen seien jedoch dort zu machen, wo lediglich ein dezenter Hinweis auf den Sponsor etwa auf Plakaten oder Internetseiten zu finden ist. Dies sei insbesondere der Fall, wenn lediglich der Name oder das Logo ohne weitere Werbeslogans oder Hervorhebungen enthalten sind.

f) OFD Niedersachsen über die Steuerpflicht kommunaler Kindergärten

Die OFD Niedersachsen erließ eine Verfügung über die Steuerpflicht kommunaler Kindergärten.⁷⁸ Im Jahr 2012 hatte der BFH entsprechend der bisherigen Verwaltungsauffassung entschieden, dass eine Kommune nicht hoheitlich tätig ist, wenn sie einen kommunalen Kindergarten betreibt. Das Gericht hatte darin vielmehr einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) gesehen.⁷⁹ Die Verfügung beschreibt die daraus folgenden ertragsteuerlichen Konsequenzen. Zunächst ist die Kommune als juristische Person des öffentlichen Rechts Subjekt der Körperschaftsteuer hinsichtlich sämtlicher von ihr unterhaltener Betriebe gewerblicher Art. Dabei gilt, sofern ein BgA mit sogenannter Einnahmezielungsabsicht betrieben wird, grundsätzlich eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 4 KStG. Nach § 8 Abs. 1 S. 2 KStG besteht die Pflicht zu Ermittlung des Einkommens auch bei dauerhaft defizitären Tätigkeiten (Ausnahme bei unverhältnismäßigen Kosten der Festsetzung, § 156 Abs. 2 AO). In Einzelfällen kann auch in den nicht beanstandeten Fällen unterbliebener Festsetzung eine solche dennoch ratsam sein. Dies wird praktisch etwa dann geboten sein, um bei

einer Aufgabe eines BgA das Vermögen aufdecken und überführen zu können.

g) Bayerisches Landesamt für Steuern über die Anwendung von § 4 Nr. 26 lit. a UStG auf „ehrenamtliche“ Tätigkeiten in Gremien von Sparkassen
Mit einer Verfügung vom 17.1.2013 gab das bayerische Landesamt für Steuern eine eindeutige Antwort auf die Frage der Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 26 lit. a UStG auf „ehrenamtliche“ Tätigkeiten in Gremien von Sparkassen oder sparkassennahen Einrichtungen.⁸⁰ In der Praxis enthalten die Satzungen der Sparkassenverbände häufig den Begriff der Ehrenamtlichkeit, wohingegen eine Normierung in dem Sparkassengesetz fehlt.

Die Referatsleiter kamen zu dem Schluss, dass die Definition der Ehrenamtlichkeit in den im Rahmen der Selbstverwaltung erlassenen Satzungen derjenigen kraft Gesetzes nicht gleichstehe. Sie stellt daher keine ausreichende Grundlage für eine Steuerbegünstigung im Sinne des § 4 Nr. 26 lit. a UStG dar.

h) Bayerisches Landesamt für Steuern über Entschädigungen von Bezirksräten, Bezirkstagspräsidenten und Wahlbeamten

Weiterhin verfügte das bayerische Landesamt für Steuern, wie die Entschädigungen von Bezirksräten, Bezirkstagspräsidenten und Wahlbeamten steuerlich zu behandeln sind.⁸¹ Danach sind grundsätzlich die nach Art. 14a Abs. 1 BezO zu gewährenden Entschädigungen sowie solche für Verdienstauffälle nach § 13a Abs. 2 BezO als Einnahmen aus „sonstiger selbständiger Arbeit“ anzusehen und demnach im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG steuerpflichtig. Für die übrigen Ämter legen Art. 53 Abs. 3, 4 des Gesetzes über kommunale Wahlbeamte und Wahlbeamtinnen (KWBG)⁸² Entschädigungen fest, die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG zu versteuern sind.

Es bestehen allerdings eine Reihe von steuerfreien Entschädigungen nach Maßgabe des § 3 Nr. 12 S. 2 EStG. Danach sind Entschädigungen nach Art. 14a Abs. 1 BezO bis 256 Euro monatlich (Fraktionsvorsitzende 512 Euro) steuerfrei. Im Regelungsbereich des KWBG stehen monatlich 768 Euro steuerfrei zu. Für sämtliche Positionen kommen

Fahrtkostenerstattungen hinzu.

i) OFD Frankfurt a.M. über die Publikationen von
Mitgliederzeitschriften öffentlichrechtlicher Körperschaften durch
gewerbliche Unternehmen

Die OFD Frankfurt a.M. hatte sich mit der gängigen Praxis zu befassen, dass die Herausgabe der Mitgliederzeitschriften von öffentlich-rechtlichen Körperschaften häufig durch gewerbliche Unternehmen vorgenommen wird.⁸³ In diesen Zeitschriften sind in der Regel ein redaktioneller Teil und ein Anzeigenteil enthalten. Der gewerbliche Verleger betreut und finanziert dabei die Publikation und darf im Gegenzug im Anzeigenteil seine Inserate schalten. Daher stellt sich umsatzsteuerrechtlich die Frage, ob hierin ein sogenannter tauschähnlicher Umsatz im Sinne des § 3 Abs. 12 UStG zu sehen ist. Sofern man die Leistung des Verlags im Wesentlichen auf den Druck der Zeitschrift reduzieren könnte, wäre ein ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG denkbar. Bemessungsgrundlage dafür ist dann § 10 Abs. 2 S. 2 UStG.

j) OFD Frankfurt a.M. über die Zahlungen Pflegebedürftiger an selbst
gewählte Pflegepersonen oder deren Erstattung

Die OFD Frankfurt a.M. verfügte über die Steuerfreiheit von Einnahmen durch die Pflege oder hauswirtschaftliche Versorgung durch Angehörige oder vergleichbare Fälle.⁸⁴ Ausgangspunkt sei § 3 Nr. 36 EStG, wonach Einnahmen für Leistungen zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung bis zur Höhe des Pflegegeldes nach § 37 SGB XI steuerfrei sind. Voraussetzung dafür ist, dass sie durch einen Angehörigen oder eine Person erbracht werden, die dem Pflegebedürftigen dadurch eine sogenannte sittliche Pflicht erfüllt (im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG). Steuerfrei sind allerdings auch Erstattungen der Sozialversicherungsträger für die vorgenommenen Leistungen bis zu der oben genannten Höhe. Nach Auffassung der OFD ist § 3 Nr. 36 EStG darüber hinaus auch auf vergleichbare Fälle von weitergeleiteten Erstattungen anzuwenden, z.B. Erstattungen von Krankenversicherungen nach § 37 SGB V für häusliche Pflege durch Privatpersonen, selbst beschaffte Haushaltshilfen (§ 38 Abs.

4 SGB V), sogenannte Verhinderungspflege (§ 39 SGB V) und entsprechende Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz (BVG). Weitere vergleichbare Fälle sind etwa Leistungen aus dem Recht der Unfallversicherung.

Vereins- und Stiftungsrecht 2013 – Länderbericht Österreich

SUSANNE KALSS / JOHANNES ZOLLNER

- I. Vereinsrecht
 - 1. Offenlegung des Jahresabschluss einer Verein & Co KG
 - 2. Keine actio pro socio im Vereinsrecht
 - 3. Vertretung
 - 4. Auslegung der Vereinsstatuten
 - 5. Non Profit Governance-Kodex
- II. Stiftungsrechtliche Judikatur
 - 1. Vorstandsbestellung
 - 2. Vorstandsabberufung
 - 3. Vorstandsvergütung
 - 4. Änderung der Stiftungserklärung durch den Stiftungsvorstand
 - 5. Widerruf von Nachstiftungen
 - 6. Beirat
 - 7. Stiftungsprüfer
 - 8. Insolvenzentgelt
- III. Zusammenfassung
- IV. Summary
- V. Literatur Stiftungsrecht (Auswahl)
- VI. Literatur Vereinsrecht (Auswahl)

Die Entwicklung des österreichischen Vereins- und Stiftungsrechts wurde auch im Jahr 2013 durch eine Vielzahl von höchstgerichtlichen Entscheidungen maßgeblich geprägt. Für die Stiftungspraxis sind die Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs zu Beiräten, die mehrheitlich mit Begünstigten besetzt sind, von überragender Bedeutung. Im Vereinsrecht hatte das Höchstgericht im Jahr 2013 unterschiedliche Fragestellungen zu beantworten.

I. Vereinsrecht

Das Vereinsrecht des Jahres 2013 war gekennzeichnet von einigen grundlegenden Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs. Er hatte dabei auch Gelegenheit, das Vereinsrecht im Kernbereich weiterzuentwickeln und zu präzisieren, wann gemeinnützig ausgerichtete Vereine wirtschaftliche Tätigkeiten erbringen.

1. Offenlegung des Jahresabschluss einer Verein & Co KG

Mit der Entscheidung 6 Ob 236/12t vom 8.5.2013¹ machte der Oberste Gerichtshof deutlich, dass ein Verein ein eigenständiger Rechtsträger ist und nur dieser Rechtsträger allein für die Forderungen der Gläubiger einzustehen hat. Im konkreten Sachverhalt ging es um die Offenlegungspflicht des Jahresabschlusses eines Vereins bzw. einer Vereins & Co KG. Im Jahr 2008 wurde eine Verein & Co KG gegründet und in das Firmenbuch eingetragen, der einzig unbeschränkt haftende selbstständige vertretungsbefugte Gesellschafter ist ein Verein nach dem Vereinsgesetz. Er übt die Komplementärstellung aus. Der einzige Kommanditist dieser Gesellschaft ist eine oberösterreichische Gemeinde. Der Unternehmensgegenstand nach dem Gesellschaftsvertrag der Verein & Co KG war unter anderem der Erwerb, die Verwaltung und die Verwertung von Liegenschaften, Gebäuden und sonstigen Bauwerken zum Zwecke einer geordneten Infrastrukturentwicklung der Gemeinde. Im konkreten Sachverhalt ging es um die Einreichung und Offenlegung des Jahresabschlusses der Verein & Co KG. Zunächst wurde die Frage bejaht, dass die Verwaltung und Entwicklung von Liegenschaften als unternehmerische Tätigkeit ähnlich wie bei einer GmbH & Co KG zu qualifizieren sei.²

Im Unterschied zu Kapitalgesellschaften fehlen aber beim Verein Kapitalerhaltungsvorschriften, die darauf zielen, das Nennkapital als dauernden Grundstock der Gesellschaft und dem Zugriff der Gläubiger sicherzustellen. Ausdrücklich betont der Oberste Gerichtshof, dass das Vereinsgesetz 2002 keine vergleichbaren Kapitalerhaltungs- oder Gläubigerschutzbestimmungen vorsieht, sodass die Gläubiger einer Verein & Co KG nicht einmal auf den Haftungsfonds des Grund- bzw. Stammkapitals der unbeschränkt haftenden Kapitalgesellschaft der GmbH & Co KG vertrauen können. Insofern besteht bei einer Verein & Co KG

ein größeres Schutzbedürfnis der Gesellschaftsgläubiger als bei einer GmbH & Co KG. Deshalb erscheint eine Offenlegungspflicht einer Verein & Co KG unbedingt als geboten.

Ausdrücklich betont der Oberste Gerichtshof dabei, dass in Einklang mit der Jahresabschluss-Richtlinie³ die Offenlegungsvorschriften vor allem dem Schutz der Gesellschafter sowie der Dritten dienen. Daher ist gerade bei einer Verein & Co KG die Offenlegungspflicht geboten. Der Oberste Gerichtshof hat dies auf die Offenlegung beschränkt. Für die GmbH & Co KG selbst hat er auch bereits die Anwendung der Kapitalerhaltungsvorschriften gem. § 82 GmbHG anerkannt.⁴

2. *Keine actio pro socio im Vereinsrecht*

In einer weiteren Entscheidung vom 18.6.2013⁵ hatte sich der Oberste Gerichtshof mit dem Verhältnis von Vereinen zu einem Verband (Dachverband) und insbesondere zu den Rechten des einzelnen Vereinsmitglieds gegenüber dem Verein oder Organträgern des Vereins zu beschäftigen. Dabei ging es um die Rechtsfrage, ob ein einzelnes Vereinsmitglied Ersatzansprüche oder sonstige Ansprüche (Unterlassungsansprüche gegen Organträger) durchsetzen kann. Ausdrücklich verneinte der Oberste Gerichtshof diese Frage und postulierte, dass die Grundsätze der *actio pro socio*, die im Personengesellschaftsrecht anerkannt ist, nicht auf den Verein übertragen werden könne.

Im konkreten Fall ging es um eine Auseinandersetzung zwischen Mitgliedern eines Landesverbandes, die zugleich Mitglieder des Bundesverbandes waren und die von dem Bundesverband ausgeschlossen wurden, was den automatischen Verlust der Mitgliedschaft auch in dem Landesverband zur Folge hatte. Gegen diese Vorgehensweise wehrten sich nun andere Mitglieder des Landesverbandes. Nunmehr stand die Frage zur Entscheidung, ob sie derartige Rechte bei mittelbarer Betroffenheit überhaupt selbst geltend machen dürfen.

Der Oberste Gerichtshof führt aus, dass das Vereinsgesetz eine Reihe von Rechten einfacher Vereinsmitglieder begründe, die es ihnen ohnehin ermöglicht, mittelbar oder unmittelbar auf die Geschäftsführung des

Vereins Einfluss zu nehmen und daher die Zuerkennung einer gesonderten actio pro socio nicht erforderlich sei. Nur der Verein selbst kann seine Ansprüche aus Rechten an dem Verein geltend machen. Zwar führt der Oberste Gerichtshof aus, dass eine qualifizierte Minderheit im Verein die Mitgliederversammlung einberufen und dies auch gerichtlich durchsetzen könne. Dies ist aber wohl sehr theoretisch. Sinnvoll wäre in einem derartigen Fall wohl die Bestellung eines Sondervertreters durch Ausübung eines Minderheitsrechtes gem. § 25 Abs. 2 Vereinsgesetz. Dieser Sondervertreter hätte dann die Ansprüche gegen Vorstandsmitglieder geltend zu machen.⁶ Dabei ist es aber naheliegend, dass einem derartigen Sondervertreter nicht nur die Geltendmachung von Ersatzansprüchen gegen Organträger möglich ist, sondern ihm auch das Recht zukommt, andere dem Verein gegen Organwalter zustehende Ansprüche zu verfolgen. Der entscheidende Unterschied liegt aber darin, dass ein Sondervertreter gegenüber dem Verein organschaftlichen Treuepflichten unterliegt, während ein einfaches Mitglied nur die mitgliedschaftliche Loyalitäts- und Treuebindung zu wahren hat.

3. Vertretung

Um die Geltendmachung eines arbeitsrechtlichen Abfertigungsanspruches eines Arbeitnehmers gegen einen in Insolvenz gefallenen Zweigverein, der Teil einer Bundesorganisation war, ging es in der Entscheidung OGH 1 Ob 75/13f vom 21.5.2013.⁷ Im Wesentlichen stützte der Arbeitnehmer seinen Anspruch auf einen Beschluss des Bundesvorstands der Bundesorganisation. Eine nach außen hin wirksame Vertretung wurde nicht vollzogen.

Der OGH führte dazu aus, dass das Vereinsgesetz gem. § 7 VerG 2002 zwischen gültigen, aber anfechtbaren Beschlüssen und von Anfang an nicht gültig zustande gekommenen und daher überhaupt gänzlich rechtsunwirksamen Beschlüssen unterscheidet. Nichtigkeit und Rechtsunwirksamkeit besteht nur, wenn Inhalt und Zweck eines verletzten Gesetzes oder die guten Sitten dies gebieten. Sonstige gesetz- oder statutenwidrige Beschlüsse bleiben gültig, wenn sie nicht innerhalb eines Jahres gerichtlich angefochten werden. Ausdrücklich betont der Oberste Gerichtshof, dass die Nichtigkeit allein bei gravierenden Fällen

fehlerhafter Beschlüsse gegeben sei. Es muss sich dabei um klare Gesetzesverstöße oder Verstöße gegen die guten Sitten handeln, die nicht einmal den Anschein rechtmäßigen Handelns wahren können.⁸

Allein ein interner Beschluss und eine Änderung der finanziellen Zulagen bildet hingegen keine ausreichende Begründung für eine Sittenwidrigkeit des Beschlusses, somit für seine Nichtigkeit und Unwirksamkeit. Werden Mitgliedschaftsrechte und die Rechtsverhältnisse zwischen Vereinsmitgliedern und dem Verein berührt, so handelt es sich um Angelegenheiten der privatrechtlichen Rechtsbeziehung zwischen Verein und Vereinsmitglied. Die Begründung von Ansprüchen neben dem vereinsmitgliedschaftlichen Verhältnis bedarf nicht nur eines internen Beschlusses eines Vereinsorgans, sondern auch eines außenwirksamen Akts gegenüber dem Leistungsbezieher, somit dem Mitglied.

4. Auslegung der Vereinsstatuten

Schließlich hatte sich der Oberste Gerichtshof in der Entscheidung OGH 2 Ob 117/13i vom 19.9.2013⁹ mit Fragen der Auslegung von Vereinsstatuten sowie der Bedeutung und Notwendigkeit von Schlichtungs- und Schiedseinrichtungen zu beschäftigen. Zunächst betonte der Oberste Gerichtshof, dass Bestimmungen in Vereinsstatuten grundsätzlich nicht nach § 914 ABGB, sondern nach §§ 6 ff ABGB auszulegen sind (Grundsätze der Gesetzesauslegung). Vereinsstatuten sind im Zweifel gesetzeskonform und im Sinne der Vereinsfreiheit auszulegen. Die Auslegung der Satzung des Vereins hat wie die einer generellen Norm zu erfolgen. Dabei kommt es auf den objektiven Sinn und nicht bloß auf die subjektive Interpretation der Proponenten an. Die Auslegung hat sich an der Gesetzestreue, dem Vereinszweck und den berechtigten Interessen der Mitglieder zu orientieren. Die Auslegung der Satzung ist nach den Grundsätzen der §§ 6 ff ABGB so vorzunehmen, dass ein billiges und vernünftiges Ergebnis erzielt wird. Generell sind Normen und damit auch Normen über den Verein und Vereinseinrichtungen so auszulegen, dass sie einen Anwendungsbereich haben und nicht sinnlos sind.¹⁰

Aufbauend auf diesen allgemeinen Erwägungen führte der Gerichtshof aus, dass jeder Verein in den Vereinsstatuten gem. § 3 Abs. 2 Z 10 VerG die Art der Schlichtung von Streitigkeiten aus dem Vereinsverhältnis

regeln müsse. Wenn die Vereinsstatuten ein Schiedsgericht einrichten, so ist es nicht unbedingt ein Schiedsgericht im Sinne der §§ 577 ff ZPO, sondern – entgegen ihrem Namen – nur eine Schlichtungseinrichtung im Sinne von § 8 Abs. 1 VerG. Der bloße Beitritt zu einem Verein bedeute noch keinen schriftlichen Schiedsvertrag und es können damit die Formvorschriften der ZPO noch nicht eingehalten werden. Wenn daher eine Einrichtung in den Vereinsstatuten zwar als Schiedsgericht bezeichnet wird, aber die Voraussetzungen der Schriftlichkeit und der Unterwerfung nicht gegeben sind, so ist dieses Schiedsgericht nur als Schlichtungseinrichtung zu qualifizieren. Jeder Verein muss zwingend eine Schiedseinrichtung haben. Wenn eine Einrichtung der Statuten als Schiedsgericht bezeichnet wird, kommt dieser Einrichtung nicht zwingend die Qualifikation eines Schiedsgerichts mit endgültiger Entscheidungsbefugnis für eine Rechtsstreitigkeit zu. Vielmehr kann eine derartige Einrichtung als Schlichtungseinrichtung qualifiziert werden, die zunächst anzurufen ist. Bei fehlender Einigung kann dann nach einer Frist von 6 Monaten der ordentliche Rechtsweg beschritten werden. Die Vereine sehen somit zwingend eine Schlichtungseinrichtung vor, um Streitigkeiten möglichst nicht gerichtsmäßig auszutragen, vor allem aber auch, um den Streitparteien noch einmal die Gelegenheit zur Verhandlung und zur gemeinsamen Lösungsfindung zu geben. Eine Schlichtungsstelle kann auch in sonstigen Vereinigungen, wie etwa größeren Gesellschaften, als konstruktiv streitvermeidend eingesetzt werden.

5. Non Profit Governance-Kodex

Für die Praxis von Bedeutung ist auch noch der Non Profit Governance-Kodex, den eine Arbeitsgruppe an der Wirtschaftsuniversität Wien erarbeitet und nunmehr den Interessierten öffentlich zur Verfügung gestellt hat.¹¹

II. Stiftungsrechtliche Judikatur

1. Vorstandsbestellung

Die Entscheidung 6 Ob 130/13f¹² widmete sich der Reichweite des in der

Satzung einer Privatstiftung festgelegten Selbstergänzungsrechts des Stiftungsvorstands. Aufgrund der nicht eindeutigen Formulierung in der Stiftungserklärung¹³ war strittig, ob das Selbstergänzungsrecht erst nach dem Ableben des Erst- und Zweitstifters zur Anwendung kommt, oder ob die verbleibenden Mitglieder des Stiftungsvorstands auch bei Säumigkeit der Stifter zur Vorstandsbestellung selbst über diese entscheiden können. Das Höchstgericht legte die konkrete Regelung so aus, dass eine Selbstergänzung des Stiftungsvorstands erst nach dem Tod beider Stifter in Betracht kommt. Sind die Stifter (oder das sonst zur Bestellung zuständige Organ) mit ihrer Bestellung bloß säumig, greift die Bestellungskompetenz des Gerichts nach § 27 Abs. 1 PSG. In einem obiter dictum bekräftigte das Höchstgericht seine Ansicht, nach welcher auch ein Stifter, der selbst Begünstigter ist, zur Bestellung des Stiftungsvorstands berechtigt ist; freilich muss auch bei der Bestellung durch den begünstigten Stifter die Mindestfunktionsperiode von grundsätzlich drei Jahren beachtet werden.

In einer weiteren Entscheidung¹⁴ mit einem ähnlichen Sachverhalt musste das Höchstgericht abermals zur Auslegung des in der Stiftungsurkunde normierten Selbstergänzungsrechts des Stiftungsvorstands Stellung nehmen. Sieht die Stiftungserklärung vor, dass Ergänzungen im Stiftungsvorstand durch die Vorstandsmitglieder stattfinden, so gilt dies auch für die Nachbesetzung von Vorstandsmitgliedern, deren Funktionsperiode ausläuft. Wegen der Vorgaben der Stiftungsurkunde war im konkreten Fall auch eine Wiederbestellung durch die Vorstandsmitglieder in zeitlicher Nähe zum Ende der Funktionsperiode eines Stiftungsvorstands möglich.

2. Vorstandsabberufung

In der ersten Hälfte des vergangenen Jahres erging eine interessante Entscheidung des OLG Wien zur Abberufung von Vorstandsmitgliedern.¹⁵ Die die Abberufung anstrebende Stifterin wirft dem Stiftungsvorstand vor, durch Vermögensanlageentscheidungen gegen den Stiftungszweck verstoßen bzw. diesen nicht bestmöglich gefördert zu haben: Als Stiftungszweck ist zu Lebzeiten der Stifterin die Ausstattung und Unterstützung des Lebensunterhaltes der Stifterin im allgemeinen sowie die wirtschaftliche Förderung derselben im weitesten Sinne vorgesehen.

Die Stifterin weist bereits ein sehr hohes Alter auf. Der Stiftungsvorstand veräußert konservative Wertpapiere und kauft mit diesem Veräußerungserlös und unter Inanspruchnahme eines Kredites einen vermieteten Liegenschaftsanteil und reduziert somit die Liquidität der Stiftung auf fast null. Darin hat das Oberlandesgericht Wien eine Verfehlung des Stiftungszwecks gesehen, ist es doch wegen des hohen Alters der Stifterin (diese ist Alleinbegünstigte) naheliegend, dass in kurzer Zeit hohe Kosten für die Pflege zu finanzieren sind. Der Stiftungszweck fordert Verfügbarkeit von ausreichend liquiden Mitteln, um eine dauerhafte und angemessene Versorgung der Stifterin zu ermöglichen.

3. Vorstandsvergütung

Der OGH musste sich ferner mit dem Antrag eines ausgeschiedenen Vorstandsmitglieds auf Festsetzung¹⁶ der Vorstandsvergütung durch das Gericht für vergangene Perioden auseinandersetzen.¹⁶ Gem. § 19 Abs. 2 PSG ist die Vorstandsvergütung mangels abweichender Vorgaben in der Stiftungserklärung vom Gericht auf Antrag eines Stiftungsorgans oder eines Organmitglieds festzusetzen. Auch ein ehemaliges Vorstandsmitglied kann für vergangene Jahre, in denen es noch dem Stiftungsvorstand angehörte, nach Ansicht des OGH einen solchen Antrag auf Festsetzung der Vorstandsvergütung stellen. Da auch ausgeschiedene Vorstandsmitglieder einer Verschwiegenheitspflicht unterliegen, sieht der erkennende Senat keinerlei Anlass dafür, ausgeschiedenen Vorstandsmitgliedern eine Antragslegitimation durch eine allzu restriktive Auslegung des § 19 Abs. 2 PSG zu versagen.

4. Änderung der Stiftungserklärung durch den Stiftungsvorstand

In seiner Entscheidung vom 8.5.2013¹⁷ nahm der OGH zu den Voraussetzungen Stellung, unter welchen ein Stiftungsvorstand Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde ändern darf. Gemäß § 33 Abs. 2 Satz 2 PSG kann der Stiftungsvorstand unter Wahrung des Stiftungszwecks Änderungen der Stiftungserklärung zur Anpassung an geänderte Verhältnisse vornehmen, wenn eine Änderung wegen Wegfalls

eines Stifters, mangels Einigkeit bei mehreren Stiftern oder mangels Änderungsvorbehalt nicht möglich ist. Die subsidiäre Änderungsbefugnis des Stiftungsvorstands dient der Wahrung des Stifterwillens. Änderungen durch den Stiftungsvorstand sind nur bei grundlegend geänderten Verhältnissen im Sinn der Lehre vom Wegfall der Geschäftsgrundlage zulässig. Allein der Umstand, dass wegen einer Wirtschaftskrise keine Ausschüttungen an Begünstigte vorgenommen werden können – die Stiftungserklärung hatte die Veranlagung des Stiftungsvermögens in risikolosen und mündelsicheren Papieren vorgesehen sowie Ausschüttungen an Begünstigte vom Erwirtschaften entsprechender Gewinne abhängig gemacht – stellt nach Ansicht des erkennenden Senats keine grundlegende Änderung dar. Der Stiftungsvorstand ist daher in dieser Konstellation nicht berechtigt, die Voraussetzungen für Zuwendungen an die Begünstigten zu ändern.

5. *Widerruf von Nachstiftungen*

In der Entscheidung 10 Ob 22/13b¹⁸ vom 4.11.2013 musste sich das Höchstgericht mit der Frage auseinandersetzen, ob und unter welchen Voraussetzungen nach der Stiftungserrichtung an die Stiftung getätigte Vermögenswidmungen von einem Stifter nachträglich widerrufen werden können.

Das Höchstgericht qualifiziert Widmungen von Vermögenswerten eines Stifters nach der Stiftungserrichtung zivilrechtlich als Schenkungen im Sinne der §§ 938 ff ABGB. Auf diese als „echte Nachstiftungen“¹⁹ bezeichneten Vorgänge kommen die allgemeinen schenkungsrechtlichen Regelungen zur Anwendung, wie insbesondere auch die Vorschriften über den Widerruf von Schenkungen wegen groben Undanks (§§ 948, 949 ABGB). Daher können auch nachträgliche Vermögenswidmungen eines Stifters an die Privatstiftung widerrufen werden, wenn der Stiftungsvorstand durch sein der Privatstiftung zuzurechnendes Verhalten den Tatbestand des groben Undanks gegenüber dem Stifter verwirklicht. Zulässig wäre es nach Ansicht des Höchstgerichts auch, für diese echten Nachstiftungen ein freies Widerrufsrecht zugunsten des Stifters zu vereinbaren. Dabei ist der OGH aber nicht auf die Frage eingegangen, ob ein solches Recht zum freien Widerruf der Schenkung nicht einen

Widerspruch zu stiftungsrechtlichen Grundwertungen provoziert. Denn in besonderen Konstellationen kann der Widerruf der Nachstiftung ähnliche Wirkungen wie ein Widerruf der Privatstiftung – und dieser ist gem. § 34 PSG nur bei Vorbehalt eines solchen Rechts in der Stiftungsurkunde zulässig – nach sich ziehen, wenn infolge des Nachstiftungswiderrufs der Stiftungszweck nicht mehr erfüllbar und daher die Privatstiftung aufzulösen ist.²⁰

6. *Beirat*

Zweimal hatte das Höchstgericht Gelegenheit, sich zur Besetzung und zu den Kompetenzen von Beiräten einer Privatstiftung als fakultative Organe im Sinne des § 14 Abs. 2 PSG zu äußern.

a) Unabhängigkeit der Beiratsmitglieder

In der Entscheidung 6 Ob 42/13i²¹ musste das Höchstgericht unter anderem beurteilen, ob Mitglieder eines Beirats, die von dem Stifter (der gleichzeitig Begünstigter der Privatstiftung war) jederzeit abberufen werden können, noch die von § 14 Abs. 4 PSG geforderte Unabhängigkeit aufweisen. Nach § 14 Abs. 4 PSG dürfen Begünstigte, deren Angehörige (§ 15 Abs. 2 PSG) und Personen, die vom Begünstigten oder deren Angehörigen mit der Wahrnehmung ihrer Interessen im Beirat beauftragt wurden, bei einer Abberufung von Vorstandsmitgliedern aus anderen als den in § 27 Abs. 2 Ziffer 1 – 3 PSG angeführten Gründen nicht über die Mehrheit der Stimmen verfügen. Kann ein Begünstigter die Beiratsmitglieder jederzeit abberufen, so erfüllen diese Beiratsmitglieder nicht das Kriterium der von § 14 Abs. 4 PSG geforderten Unabhängigkeit; darin ist nach Ansicht des Höchstgerichts eine Beauftragung mit der Wahrnehmung der Interessen im Sinne der genannten Norm zu erblicken. Ein so besetzter Beirat ist daher nicht berechtigt, Vorstandsmitglieder aus anderen als den in § 27 Abs. 2 Ziffer 1 – 3 PSG genannten Gründen abzuberufen. Klarstellend hält das Höchstgericht in diesem Zusammenhang fest, dass ein Beirat im Sinne des § 14 Abs. 2 bis Abs. 4 PSG auch nur aus einem einzigen Organmitglied bestehen kann. Nach einer älteren Entscheidung des OGH kann ein Beirat als Organ nur wirksam eingerichtet werden, wenn die Kompetenzen dieses Organs in der

Stiftungsurkunde zumindest grob umrissen sind.²² In der aktuellen Entscheidung wurde dem Beirat in der Stiftungsurkunde die Kompetenz zur Beratung des Stiftungsvorstands sowie zur Bestellung und Abberufung von Mitgliedern des Stiftungsvorstands zugewiesen; diese grobe Umschreibung der Kompetenzen des Beirats ist nach Ansicht des OGH gerade noch ausreichend, um einen Beirat wirksam als Organ zu etablieren.

b) Aufsichtsratsähnlicher Beirat

Im September 2013 widmete sich der OGH der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Beirat als aufsichtsratsähnlich zu qualifizieren ist.²³ Geplant war, durch Änderung der Stiftungsurkunde einen Beirat mit sehr umfangreichen Kompetenzen einzurichten: So sollte diesem Beirat unter anderem das Recht zustehen, die Vorstandsmitglieder aus Gründen des § 27 PSG abuberufen sowie nach dem Tod des letzten Stifters die Vergütung des Stiftungsvorstands festzusetzen. Darüber hinaus enthielt die Stiftungsurkunde einen umfassenden Katalog von Geschäften, die nur mit Zustimmung des Beirats vorgenommen werden durften. Auch war die Bestellung von Begünstigten und die Vornahme von Ausschüttungen an Begünstigte an die Zustimmung des Beirats gebunden. In Anknüpfung an seine – in der Lehre sehr kritisierte – Rechtsprechung aus dem Jahre 2009 hält das Höchstgericht daran fest²⁴, dass die Besetzungsregeln für den Aufsichtsrat (§ 23 Abs. 2 Satz 2 PSG) analog auf einen aufsichtsratsähnlichen Beirat anzuwenden sind. Demnach darf auch ein aufsichtsratsähnlicher Beirat nicht mehrheitlich mit Begünstigten, deren nahen Angehörigen oder Personen, die von Begünstigten mit der Wahrnehmung ihrer Interessen in diesem Organ beauftragt wurden, besetzt werden. Die Abgrenzung zwischen einem „herkömmlichen“ und einem aufsichtsratsähnlichen Beirat ist nach Ansicht des erkennenden Senats nach den dem Aufsichtsrat zugewiesenen Aufgaben i.S.d. § 25 Abs. 1 PSG zu ermitteln. Da § 25 Abs. 1 PSG nur einen relativ kleinen Katalog zustimmungspflichtiger Geschäfte enthält, werden viele Beiräte mit Zustimmungsrechten als aufsichtsratsähnlich zu qualifizieren sein. Das Recht, die Mitglieder des Stiftungsvorstands zu bestellen und/oder abuberufen, begründet hingegen nach der ausdrücklichen Regelung des § 14 Abs. 3 und 4 PSG i.d.F. des Budgetbegleitgesetzes 2011 keine

Aufsichtsratsähnlichkeit. Die Notwendigkeit, die Unvereinbarkeitsbestimmung des § 23 Abs. 2 Satz 2 PSG auch auf aufsichtsratsähnliche Beiräte auszudehnen, ergibt sich nach Ansicht des Höchstgerichts aus der vom historischen Gesetzgeber vorgegebenen Trennlinie zwischen Begünstigten und Stiftungsvorstand. Dem möglichen Gegenargument, dass der Gesetzgeber mit den Änderungen durch das Budgetbegleitgesetz 2011 – im Rahmen dieses Gesetzes wurde die Zulässigkeit der Bestellung und Abberufung (aus wichtigem Grund) von Vorstandsmitgliedern durch Begünstigte bzw. durch mit Begünstigten besetzte Organe ausdrücklich klargestellt – bewusst den Einfluss der Begünstigten stärken wollte, verschließt sich das Höchstgericht.

Aus der Entscheidung geht nicht klar hervor, ob einem mehrheitlich mit Begünstigten besetzten Beirat die Kompetenz zur Festlegung der Vorstandsvergütung überhaupt nicht übertragen werden kann oder ob nur in Zusammenschau mit weiteren Rechten des Beirats ein zu massiver Einfluss auf den Stiftungsvorstand provoziert wird. Jedenfalls unzulässig ist es nach Ansicht des erkennenden Senats, die Auswahl der Begünstigten und die Entscheidung über die Höhe der Zuwendungen an die Zustimmung des Beirats zu binden. Hingegen wäre es schon nach der gesetzlichen Konzeption möglich, dem Beirat die Kompetenz zur Auswahl der Begünstigten und zur Festsetzung der Ausschüttungen an eben diese zu übertragen. Für die Umsetzung einer solchen vom Beirat gefällten Entscheidung ist der Stiftungsvorstand zuständig; er hat die Entscheidungen auf Satzungs- und Gesetzeskonformität hin zu überprüfen.

7. Stiftungsprüfer

Die Verlegung des „Büros“ der Privatstiftung in eine ca. 300 km entfernte Stadt rechtfertigt nach Ansicht des OGH nicht die Umbestellung des Stiftungsprüfers; durch die neuen Medien gebe es ausreichend Möglichkeiten, den Reiseaufwand zu minimieren.²⁵

8. Insolvenzentgelt

In der Entscheidung 8 Ob S 2/13x²⁶ hatte sich der OGH mit der Frage auseinanderzusetzen, ob einem Arbeitnehmer einer GmbH, der zugleich

Gründungsgesellschafter derselben und Stifter bzw. Mitstifter der in weiterer Folge errichteten anteilhaltenden Privatstiftung ist, Insolvenz-Entgelt im Sinne des IESG zusteht. Gem. § 1 Abs. 6 Z 2 IESG haben unter anderem Gesellschafter, denen ein beherrschender Einfluss auf die Gesellschaft zusteht, keinen Anspruch auf Insolvenz-Entgelt; dies gilt auch dann, wenn dieser Einfluss ausschließlich oder teilweise auf der treuhändigen Verfügung von Gesellschaftsanteilen Dritter beruht oder durch treuhändige Weitergabe von Gesellschaftsanteilen ausgeübt wird.

Nach Ansicht des erkennenden Senats wird von § 1 Abs. 6 Z 2 IESG ein direkter Einfluss des Arbeitnehmers auf die Gesellschaft nicht vorausgesetzt. Es genügt, wenn ein Arbeitnehmer seine Beteiligung an der Gesellschaft einer Privatstiftung zum Zweck der eigenen Versorgung unter Vorbehalt eines umfassenden Änderungsrechtes, des Rechts, die Begünstigten auszuwählen, des Rechts, die Mitglieder des Beirats zu bestellen und/oder abzuwählen, widmet. Daher besteht nach Ansicht des Höchstgerichts ein Anspruch auf Insolvenz-Entgelt ausschließender beherrschender Einfluss trotz Zwischenschaltung eines eigentümerlosen Rechtsträgers.

Den Einwand des Insolvenz-Entgelt begehrenden Arbeitnehmers, der zugleich Mitgesellschafter sowie Stifter ist, ein unter den Gesellschaftern geschlossener Syndikatsvertrag stehe der Bejahung eines beherrschenden Einflusses entgegen, wies der erkennende Senat insofern als nicht stichhaltig zurück, als der betreffende Gesellschafter über eine Sperrminorität verfügte.

III. Zusammenfassung

Die Entwicklungen im österreichischen Stiftungsrecht im vergangenen Jahr wurden ganz maßgeblich von der Judikatur des Höchstgerichts zu den Begünstigtenbeiräten geprägt. Mit Spannung darf erwartet werden, ob ähnlich wie im Jahr 2011 der Gesetzgeber auf diese Judikaturlinie reagieren wird.

Die höchstgerichtlichen Entscheidungen zum Vereinsrecht betrachten unterschiedliche Fragestellungen.

IV. Summary

The developments in Austrian foundation law over the past year have been substantially shaped by the Supreme Court's judgment on *Begünstigtenbeiräte* or advisory councils for beneficiaries. Whether or not the legislator will react to this line of judgment in a manner akin to the situation in 2011 is being keenly awaited.

The Supreme Court judgments on association law give consideration to diverse issues.

V. Literatur Stiftungsrecht (Auswahl)

- Althuber, Franz* Grundsatzfragen der abgabenrechtlichen Verantwortlichkeit des Stiftungsvorstands, FS H. Torggler (2013), S. 21.
- Arnold, Nikolaus* Umfang des Auskunfts- und Einsichtsrechtes von Begünstigten in Bezug auf Tochtergesellschaften der Privatstiftung, FS H. Torggler (2013), S. 37.
- Arnold, Nikolaus* Privatstiftungsgesetz – Kommentar, 3. Auflage, 2013.
- Baur, Dietmar* Bestreitungsklauseln bei privatnützigen Stiftungen, FS Delle Karth (2013), S. 23.
- Bittner, Ludwig* Die Privatstiftung im Grundverkehrsrecht, FS H. Torggler (2013), S. 99.
- Blaschitz, Nicole* Die Privatstiftung: Abberufung von Stiftungsorganen gem. § 27 Abs. 2 PSG, Zak 2013, 347.
- Bodis, Andrei* Gemischte Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen – Verhältnis zwischen GrEStG und StiftEG durch VwGH geklärt, RdW 2013, 241.
- Bodis, Andrei/ Ludwig, Christian* Steuerlicher Durchgriff durch ausländische „Körperschaften“, RdW 2013, 621.
- Bösch, Harald* Vermögensopfer und liechtensteinische Stiftung, PSR 2013, 52.
- Csoklich, Peter* Antragslegitimation, Parteistellung und Rechtsmittellegitimation im Privatstiftungsrecht – eine Zwischenbilanz der österreichischen OGH-Judikatur, FS Delle Karth (2013), S. 93.

- Cupal, Anja/
Petutschnig,
Matthias* Zur Einkünftezurechnung bei Liechtensteinischen Stiftungen, RdW 2013, 54.
- Frotz, Stephan* Zur Widerrufbarkeit von Nachstiftungen, FS H. Torggler (2013), S. 271.
- Gasser,
Johannes* Liechtensteinisches Stiftungsrecht – Praxiskommentar, 2013.
- Gröhs,
Bernhard* Das neue Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein: Zentrale Anwendungsfragen für Stiftungsräte, FS H. Torggler (2013), S. 373.
- Haslwanger,
Florian* Gedanken zum aufsichtsratsähnlichen Beirat im Lichte der Entscheidung des OGH vom 9. September 2013, 6 Ob 139/13d, ZfS 2013, 171.
- Hosp, Thomas/
Benedetter,
Martina* Ablauf der Übergangsfristen für Besondere Gesellschaftssteuern, ZfS 2013, 112.
- Hosp, Thomas/
Langer,
Matthias* Das revidierte DBA und Steuerabkommen FL/AT: Chancen und Herausforderungen für den liechtensteinischen Finanzplatz, ZfS 2013, 6.
- Jung, Stefanie* Grundlegende Aspekte der Europäischen Stiftung (FE), PSR 2013, 104.
- Kalss, Susanne* Der Bankvorstand als Stiftungsvorstand, FS H. Torggler (2013), S. 563.
- Kalss, Susanne* Leitung und Kontrolle eines Familienunternehmens durch eine Privatstiftung, FS Delle Karth (2013), S. 499.
- Karollus,
Martin* Änderungserklärung und Tod des Stifters, FS H. Torggler (2013), S. 585.
- Kodek, Georg
E.* Schiedsklauseln als Instrument zur Konfliktregelung bei Privatstiftungen, PSR 2013, 152.
- Kofler, Georg* Ertragsteuerliche Folgen des Widerrufs einer Privatstiftung, FS H. Torggler (2013), S. 609.
- Kraus, Sixtus-
Ferdinand* Die Privatstiftung (k)ein Verbraucher? – Gedanken zur Stellung der Privatstiftung im KSchG, FS H. Torggler (2013), S. 645.
- Kubik,* Die steuerliche Behandlung eines common law Trusts in Österreich,

<i>Katharina</i>	ZfS 2013, 106.
<i>Lattenmayer, Walter</i>	Widerrufserklärung des Stifters als letzte Rechtswohlthat an die Nachkommen?, FS H. Torggler (2013), S. 735.
<i>Ludwig, Christian</i>	Substiftungen in Österreich und Liechtenstein, FS H. Torggler (2013), S. 801.
<i>Ludwig, Christian/ Moshhammer, Harald</i>	Steuerliche Sonderfragen zur Liechtenstein-Stiftung, PSR 2013, 62.
<i>Marschner, Ernst</i>	Die Transaktion von Grundstücken im Zusammenhang mit Privatstiftungen, ZfS 2013, 3.
<i>Moshhammer, Harald</i>	Steuerwirkungen bei Vermögensveranlagung über Privatstiftungen, 2013.
<i>Moshhammer, Harald</i>	(Steuerlich) unattraktive Stiftungen! Aufsichtsrat aktuell 2013 H 1, 21.
<i>Moshhammer, Harald</i>	Besteuerung von Liechtenstein-Stiftungen nach dem neuen Steuerabkommen Aufsichtsrat aktuell 2013 H 1, 16.
<i>Moshhammer, Harald</i>	Die Wahrheit über Steuervorteile von Stiftungen, PSR 2013, 26.
<i>Moshhammer, Harald</i>	Steuerwirkungen liechtensteinischer Stiftungen im Lichte des neuen Steuerabkommens, SWI 2013, 105.
<i>Motal, Bernhard</i>	Durchsetzung von Pflichtteilsansprüchen gegen eine liechtensteinische Stiftung, JEV 2013, 38.
<i>Müller, Katharina/ Melzer, Martin</i>	Die Business Judgment Rule im liechtensteinischen Stiftungsrecht und ein Ausblick ins österreichische Stiftungsrecht, FS Delle Karth (2013), S. 669.
<i>Nitsche, Gunter</i>	Das Weisungsrecht des Stifters gegenüber dem Stiftungsvorstand, FS H. Torggler (2013), S. 869.
<i>Nowotny, Georg</i>	Der geschäftsunfähige Stifter im Firmenbuchverfahren, FS H. Torggler (2013), S. 895.
<i>Oberndorfer, Klaus/ Fischer, Nicole</i>	Zum Anwendungsbereich des § 21 Abs. 4 PSG, ZfS 2013, 47.

- Petritz, Michael* Ausländische Stiftungen und Trusts unter dem Steuerabkommen Österreich – Liechtenstein, FS H. Torggler (2013), S. 923.
- Petritz, Michael* Das Steuerabkommen mit Liechtenstein, SWK 2013, 323.
- Petritz, Michael* VwGH zur verdeckten Zuwendung von Privatstiftungen, RdW 2013, 373.
- Petritz, Michael/
Reinold, Jürgen* Umsatz- und ertragsteuerliche Aspekte des an Stifter/Begünstigte vermieteten Immobilienvermögens, JEV 2013, 125.
- Resch, Sabine* Die Vorsorgevollmacht im Privatstiftungsrecht, PSR 2013, 4.
- Saria, Gerhard* Nichtigkeit und Rückabwicklung von gegen § 17 Abs. 2 S 2 PSG verstoßenden Leistungen, GES 2013, 116.
- Schima, Georg* Kontrolldefizite im Österreichischen und Liechtensteinischen Stiftungsrecht, FS Delle Karth (2013), 847.
- Schimka, Matthias/
Volgger, Marie-Theres* Zur analogen Anwendung des § 95 Abs. 5 Z 12 AktG im Privatstiftungsrecht, Aufsichtsrat aktuell 2013 H 5, 26.
- Schopper, Alexander* Liechtensteinische und österreichische Stiftungen im Internationalen Privatrecht, FS Delle Karth (2013), S. 889.
- Schurr, Francesco A.* Abberufung von Stiftungsorganen in Liechtenstein, PSR 2013, 21.
- Staringer, Claus* Kapitalvermögen und Stiftungseingangssteuer, FS H. Torggler (2013), S. 1167.
- Twardosz, Benjamin* Das Steuerabkommen mit Liechtenstein. Ein Vergleich mit dem Abkommen Schweiz und Auswirkungen auf die liechtensteinische Stiftung, ÖBA 2013, 158.
- Urtz, Christoph* Stiftungseingangssteuer: Verfassungs- und europarechtliche Probleme von Grundstückszuwendungen, FS H. Torggler (2013), S. 1231.
- Varro, Daniel* Steuerabkommen mit Liechtenstein, ecolex 2013, 273.
- Varro, Daniel* StiftEG: Neue Erhöhungstatbestände, PSR 2013, 113.
- Varro, Daniel* Zuwendungen an in- und ausländische Stiftungen: alle sind gleich,

aber manche sind gleicher, ZfS 2013, 50.

- Weninger, Heinrich* Die Entwicklung des Privatstiftungsrechts aus Praktikersicht, FS H. Torggler (2013), S. 1325.
- Weninger, Heinrich* Privatstiftung und Gemeinnützigkeit – Steuerlicher Reformbedarf zum allgemeinen Wohl, PSR 2013, 164.
- Wiedermann, Klaus* Das Unmittelbarkeitserfordernis bei gemeinnützigen Privatstiftungen, FS H. Torggler (2013), S. 1343.
- Wrann, Christina* Die Immobilienprivatstiftung – Unternehmer oder Konsument?, PSR 2013, 12.
- Zöchling-Jud, Brigitta* Die Bewertung von gestiftetem Vermögen bei der Schenkungsanrechnung, FS H. Torggler (2013), S. 1413.
- Zoidl, Christian* Organmitglieder begünstigter juristischer Personen im Anwendungsbereich der Unvereinbarkeitsbestimmungen des PSG, GesRZ 2013, 88.
- Zollner, Johannes* Beginn und Ende der Begünstigtenstellung, FS H. Torggler (2013), S. 1427.
- Zollner, Johannes* Der Verzicht auf eine Begünstigtenstellung – Überlegungen zum österreichischen und liechtensteinischen Stiftungsrecht, FS Delle Karth (2013), S. 1075.
- Zollner, Johannes* Überblick über die höchstgerichtliche Judikatur in Stiftungssachen im Jahr 2012, PSR 2013, 16.
- Zwirchmayr, Michael* Der Stifterwille als Maßstab im Privatstiftungsrecht – eine Friktion, ZfS 2013, 99.

VI. Literatur Vereinsrecht (Auswahl)

- Höhne, Thomas* Der Verein – ein Fall für die Kernbereichslehre?, GesRZ 2013, 94.
- Höhne, Thomas* Vertretungsbefugnis im Verein – was ist da so schwierig?, RdW 2013, 317.
- Höhne, Thomas* Wann ist ein Vereinsorgan ein Aufsichtsorgan?, ecolex 2013, 1079.
- Höhne, Thomas/ Jöchl,* Das Recht der Vereine, 4. Auflage, 2013.

*Gerhard/ Lummerstorfer,
Andreas*

*Koss, Claus/ Meyer,
Beatrice/ Zöbeli, Daniel*

Konsolidierung von gemeinnützigen Organisationen, IRZ 2013, 103.

Oberleitner, Siegfried

Vereinsfeste – aktuelle steuerliche Neuerungen, RFG 2013/36.

*Österreichischer
Automobil-, Motorrad-
und Touring Club
ÖAMTC (Hrsg)*

Der große Verein: Festschrift Walter Melnizky zum 85. Geburtstag, 2013.

Pülzl, Peter

Anzeigepflicht bei Vereinen, SWK 2013, 892.

Raab, Melanie

Keine abgabenrechtliche Begünstigung bei bloßer Vermittlung von Pflegepersonal an Vereinsmitglieder, UFSjournal 2013, 81.

Reisinger, Johannes

Der Regressanspruch eines Sportvereins gegenüber einem störenden Zuschauer – Zugleich eine Besprechung der E des LGZ Wien 34 R 163/10p, ecolex 2013, 22.

Reisinger, Johannes

Die Haftung des störenden Zusehers für eine Verbandsstrafe: Regress des bestraften Vereins gegenüber dem Zuseher, ZVR 2013/103.

Stöger-Frank, Angela

Keine Gemeinnützigkeit eines Weinkomiteevereins, UFSjournal 2013, 414.

Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2013*

FLORIAN KAMP

- | | |
|---|---|
| Aberg, Pelle | Managing Expectations, Demands and Myths: Swedish Study Associations Caught Between Civil Society, the State and the Market. In: Voluntas 2013, S. 537–558. |
| Adam, Thomas | Das Archiv der Stiftungen. In: ZStV 2013, S. 138–142. |
| Adenauer, Konrad/
Merk, Sebastian | (Un-)bedingte Handlungsfreiheit öffentlicher Unternehmen? Grenzen korporativer Freigiebigkeit bei Gesellschaften des Privatrechts in kommunaler Hand. In: NZG 2013, S. 1251–1256. |
| Alber, Matthias/
Berg, Dieter | Mittelverwendung bei gemeinnützigen Stiftungen. In: FuS 2013, S. 144–150. |
| Albrecht, Kerstin/
Beck, Stefanie/
Hoelscher, Philipp/
Plazek, Michael/
von der Ahe, Benjamin | Studie Wirkungsorientierte Steuerung in Non-Profit-Organisationen. Berlin 2013. |
| Alexander, Con/
Moule, Jos | Charity Governance. 2. Auflage, London 2013. |
| Andrick, Bernd/
Suerbaum, Joachim | Stiftungsgesetz Nordrhein–Westfalen. München 2013. |
| Arnold, Arnd | Auf dem Weg zu einer besseren Foundation Governance. Organstruktur, Vergütung, Destinatärsrechte. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 63–80. |
| Avner, Marcia/
Wise, John/
Narabrook, Jeff/
Fox, Jeannie/
Brown, Susie | The Lobbying and Advocacy Handbook for Nonprofit Organizations. 2. Auflage, Nashville 2013. |
| Bahners, Frank/
Konermann, Thorge | Die Beteiligung Dritter an Transferrechten im Profifußball. In: KSzW 2013, S. 224–228. |
| Baldauf, Uwe | Umsatzsteuer bei Betrieb eines öffentlichen Schwimmbads. In: DStZ 2013, S. 755–758. |
| Balke, Rüdiger | Ehrenamt und Schutz in der gesetzlichen Unfallversicherung. In: ZStV 2013, S. 168–172. |

Bartmuß, Ralph/ Pauls, Alexandra	Zur steuerlichen Behandlung von Vereinsbeiträgen (Teil 1 und 2). Zivilrechtlicher Rahmen und ertragsteuerliche Folgen. In: ZStV 2013, S. 8–11 und 46–52.
Bartmuß, Ralph/ Pauls Alexandra	Zur steuerlichen Behandlung von Vereinsbeiträgen (Teil 3). Umsatzsteuerliche Folgen. In: ZStV 2013, S. 121–127.
Bartodziej, Silvia	Vereinsrecht. Stuttgart 2013.
Baumann Lorant, Roman	Die Stiftungsaufsichtsbeschwerde. In: SJZ 2013, S. 517–523.
Baumgart, Marcel	Kommunale Kindergärten im Steuerrecht – eine Bestandsaufnahme nach dem Urteil des BFH vom 12.7.2012 (I R 106/10). Replik auf den Artikel in der KStZ 2013, 47. In: KStZ 2013, S. 111–112.
Bayer, Walter/ Metz, Jan	Anmerkung zu BGH, Urt. v. 15.1.2013 – II ZR 83/11. In: EWiR 2013, S. 679–680.
Benecke, Martina/ Böglmüller, Matthias	Anschein diskriminierender Einstellungspolitik eines Profifußballclubs. Anm. zu EuGH, Urt. v. 25.4.2013 – C–81/12. In: EuZW 2013, S. 469–475.
Berg, Dieter	Unmittelbarkeit der Zweckerfüllung durch die Einschaltung von Hilfspersonen bei Stiftungen. In: FuS 2013, S. 227–230.
Berndt, Reinhard	Modernisierung der Rechnungslegung von Stiftungen – Ausgewählte Themen der überarbeiteten Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW ERS HFA 5 n.F.). In: ZStV 2013, S. 201–207.
Bertelsmann Stiftung (Hrsg.)	Skalierung sozialer Wirkung. Gütersloh 2013.
Bertelsmann Stiftung (Hrsg.)	Bürger beteiligen! Gütersloh 2013.
Binger, Peter/ Pietsch, Thorsten	Fehlende Gemeinnützigkeit eines ausgegliederten Krankenhauslabors. In: KH 2013, S. 950–952.
Bingham, Timothy/ Walters, Geoff	Financial Sustainability within UK Charities: Community Sport Trusts and Corporate Social Responsibility Partnerships. In: Voluntas 2013, S. 606–629.
Biondi, Andrea	State Aid is falling down, falling down. An Analysis on the Case Law on the Notion of Aid. In: Common Market Law Review 2013, S. 1719–1743.
Bischoff, Antje/ Hagedorn, Sandra/ Lassalle, Andrea/	StiftungsStudie: Aus Fehlern lernen? Potenziale für die Stiftungsarbeit. Berlin 2013.

Rummel, Miriam	
Blazek, Jody	Tax Planning and Compliance for Tax-Exempt Organizations. Hoboken 2013.
Blumers, Wolfgang	Grenzenlose Freiheit – Auffassungen eines Staatssekretärs zu § 15 AStG. In: DStR 2013, S. 171–173.
Blumers, Wolfgang	Zurechnung des Einkommens von ausländischen Familienstiftungen? Anmerkung zum Urteil des Hessischen FG vom 14. 11. 2012, 10 K 625/08. In: DStR 2013, S. 1009–1011.
Boemke, Burkhard	Diskriminierung eines konfessionslosen Bewerbers durch Krankenhaus in kirchlicher Trägerschaft. In: jurisPR–ArbR 18/2013, Anm. 1.
Bösch, Harald	Vermögensopfer und liechtensteinische Stiftung. Besprechung von FL OGH 7.12.2012. In: PSR 2013, S. 52–62.
Bott, Harald/ Schiffers, Joachim	Betrieb gewerblicher Art und Kapitalertragssteuern. Fiktiver Gewinntransfer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. In: DStZ 2013, S. 886–894.
Bourgon, Gabriele	Stellungnahmen zu den Entwürfen von IDW-Standards zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden sowie zur Bilanzierung bei Stiftungen. In: BB 2013, S. 2473–2473.
Boxberger, Lutz/ Sonnleitner, Marc	Auswirkungen des KAGB und AIFM–StAnpG auf die Vermögenslage steuerbefreiter Stiftungen in geschlossenen Fonds. In: npoR 2013, S. 54–57.
Breen, Oonagh B.	The Disclosure Panacea: A Comparative Perspective on Charity Financial Reporting. In: Voluntas 2013, S. 852–880.
Breuer, Viola	Engagement braucht Leadership – Initiativen zur Besetzung und Qualifizierung ehrenamtlicher Vereinsvorstände. In: ZStV 2013, S. 173–178.
Bruhn, Manfred	Qualitätsmanagement für Nonprofit-Organisationen. Wiesbaden 2013.
Bruschke, Gerhard	Familienstiftung: Entstehung, Berechnung und Zahlung der Erbersatzsteuer unter Einbeziehung des § 224a AO. In: ErbStB 2013, S. 21–27.
Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.)	StiftungsReport 2013/14. Auftrag Nachhaltigkeit: Wie Stiftungen Wirtschaft und Gemeinwohl verbinden. Berlin 2013.
Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.)	Bürgerstiftungen 2030: Strategien für die Zukunft. Analysen, Daten, Trends 2013/14. Berlin 2013.

- Bundesverband
Deutscher Stiftungen
(Hrsg.) StiftungsStudie 2013. Kommunale Stiftungen in Deutschland. Bestandsaufnahme, Chancen und Herausforderungen. Berlin 2013.
- Burke, Sara/
Puschra, Werner The Future We the People Need. Berlin 2013.
- Cagney, Penelope/
Ross, Bernard Global Fundraising. Hoboken 2013.
- Carigiet, Erwin/
Franz, Norman Öffentliche Spitäler in Netzwerken – Eine Investition in die Zukunft. In: ZögU 2013, S. 241–254.
- Castelao Caruana,
Maria Eugenia/
Smec, Cynthia Cecilia Public Policies Addressed to the Social and Solidarity Economy in South America. Toward a New Model? In: Voluntas 2013, S. 713– 732.
- Chen, Katherine K./
Lune, Howard/
Queen, Edward L. How Values Shape and Are Shaped by Non-Profit and Voluntary Organizations: The Current State of the Field. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2013, S. 856–885.
- Cherkeh, Rainer Absicherung von Sponsoren durch wirksame Vertragsstrafen bei Dopingvergehen. In: KSzW 2013, S. 238–241.
- Cion, Judith/
Frey, Cheryl/
Sorskin, Cheryl Nonprofit Governance and Management. 3. Auflage, Chicago 2013.
- Cordery, Carolyn Regulating Small and Medium Charities: Does It Improve Transparency and Accountability? In: Voluntas 2013, S. 831–851.
- Cornelius, Eike/
Loleit, Synke Revision der Anlagerichtlinie: So ermittelt man die Risikotragfähigkeit des Stiftungsvermögens. In: SB 2013, S. 147– 152.
- Cornelius, Eike/
Loleit, Synke Behandlung von Anleihen in Bilanz und Mittelverwendungsrechnung. In: SB 2013, S. 215–219.
- Cornelius, Eike/
Loleit, Synke Bilanzierung und Kapitalerhalt: Rechnungslegung für kleine und mittlere Stiftungen. In: SB 2013, S. 235–239.
- Cranshaw, Friedrich L. Fundatio Europaea – Europäische Stiftung. Förderung grenzüberschreitender gemeinnütziger Tätigkeit durch ein neues europäisches Rechtsinstrument. In: DZWIR 2013, S. 299–316.
- Cutbill, Clive/
Paines, Alison/
Hallam, Murray
(Hrsg.) International Charitable Giving. Oxford 2013.
- Dainelli, Francesco/
Manetti, Giacomo/ Web-Based Accountability Practices in Non-profit-Organizations: The Case of National Museums. In: Voluntas

- Sibilio, Barbara 2013, S. 649–665.
- Damjanovic, Dragana The EU Market Rules as Social Market Rules. Why the EU can be a Social Market Economy. In: Common Market Law Review 2013, S. 1685–1718.
- Daxkobler, Katharina/
Kerschner, Ina Ist ein Base-Jumper ein Sportler? Da fiel er aus den Wolken – Felix Baumgartner und die Sportlerpauschalierungsverordnung. In: SWK 2013, S. 901–905.
- Dederer, Hans–Georg §66 Verbände. In: Leitgedanken des Rechts – Festschrift Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, 2013, S. 707–716.
- Degen, Christoph/
Baumann-Lorant,
Roman Stiftungsland Schweiz 2013. Basel 2013.
- Dietz, Hans-Ulrich Viele Vorratszwecke in der Stiftungssatzung eine Gefahr für die Gemeinnützigkeit? In: SB 2013, S. 108–110.
- Discher, Kirsten Die Mitgliederhaftung im Idealverein. Marburg 2013.
- Dittl, Stephan Unentgeltliche Kurzberichterstattung über Sportveranstaltungen im Fernsehen. Baden-Baden 2013.
- Donsbach, Wolfgang/
Brade, Anne-Marie Forschungsfördernde Stiftungen in der Wahrnehmung ihrer Stakeholder. Dresden 2013.
- Kuhn, Johannes Liechtenstein: Kein Fristbeginn für Pflichtteilsergänzung bei Zuwendung an transparente Stiftung. In: ZEV 2013, S. 136–136.
- Droege, Michael Zur Genese des europäischen Religionsverfassungsrechts als responsiver Ordnung – oder: Der europäische Stiersprung. In: Werkner/Liedhegener (Hrsg.), Europäische Religionspolitik, 2013, S. 141–151.
- Droege, Michael Religionsgemeinschaftliche Organisationsautonomie und der Schutz des Zivilrechtsverkehrs. Anmerkung zu BGH, Urt. v. 15.3.2013 – V ZR 156/12. In: npoR 2013, S. 216–219.
- Ebert, Olaf/
Leseberg, Nina/
Pautzke, Andreas/
Stuth, Ana-Maria/
Quednau, Tobias Kümmerer – Motoren der Bürgergesellschaft. In: Forschungsjournal Soziale Bewegungen 2013, S. 88–92.
- Eccles, Alan/
Donald, Gillian Charity Law in Scotland. Sussex 2013.
- Eder, Florian Die "Vor-Stiftung". In: ZStV 2013, S. 52–55.
- Eggers, Winfried Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts – Verbesserung des rechtlichen Umfelds von Verbänden. In: Verbändereport 2/2013,

	S. 30–33.
Eggers, Winfried	Das Ehrenamtsstärkungsgesetz ist in Kraft. Für die steuerlichen Neuregelungen gelten drei verschiedene Stichtage. In: Verbändereport 3/2013, S. 32–33.
Eggers, Winfried	Diskussion um die Umsatzsteuer auf Mitgliedsbeiträge kommt nicht zur Ruhe. Bundesrechnungshof greift das Thema erneut auf. In: Verbändereport 3/2013, S. 34–35.
Eggers, Winfried	Die E-Bilanz – ein neues Thema für Verbände. In: Verbändereport 5/2013, S. 38–41.
Eggers, Winfried	Pensionsverpflichtungen von Verbänden: Eine tickende Zeitbombe? In: Verbändereport 6/2013, S. 52–53.
Emser, Carina	Erleichterungen für gemeinnützige Körperschaften und ehrenamtlich Tätige im Bereich des Steuerrechts. In: NWB 2013, S. 908–917.
Engel, Benjamin/ Hilbert, Lukas	Beteiligung einer ausländischen Familienstiftung an inländischer Personengesellschaft. In: IWB 2013, S. 519–524.
Eversberg, Horst/ Baldauf, Uwe	Sonderfälle aus der steuerlichen Spendenpraxis auf dem neuesten Stand. In: ZStV 2013, S. 41–45.
Eversloh, Udo	Leistungsort bei Vermittlung von Mitgliedschaften in Vereinen mit Sitz im Ausland. Anmerkung zu BFH XI R 30/10. In: jurisPR– SteuerR 23/2013, Anm. 6.
Eversloh, Udo	Umsatzsteuerbefreiung für Berufsbetreuer. Anm. zu BFH 5. Senat, Urt. v. 25.04.2013 – V R 7/11. In: jurisPR–SteuerR 38/2013, Anm.
Fabisch, Nicole	Fundraising. 3. Auflage, München 2013.
Falk, Hermann/ Richter, Andreas	Treffen der Familienstiftungen 2012. In: FR 2013, S. 343–346.
Fida, Stefan/ Wrann, Christina/ Zollner, Johannes	Privatstiftungsgesetz. Wien 2013.
Fischer, Daniel J.	Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts (Ehrenamtsstärkungsgesetz). In: jurisPR– SteuerR 12/2013, Anm. 1.
Fischer, Peter	Spenden an Stiftungen im EU–Ausland. In: jurisPR–SteuerR 18/2013, S. Anm. 1.
Fischer, Peter	Staatliche Förderung von Zweckbetrieben (§§ 65 ff AO) gemeinnütziger Rechtsträger: Die EU-Kommission erklärt Zuschüsse für vereinbar mit dem Binnenmarkt (Art. 107 Abs. 3

	Buchst. c AEUV). In: jurisPR–SteuerR 21/2013, Anm. 1.
Fischer, Peter	Staatliche Beihilfen für Kletteranlagen des Deutschen Alpenvereins. Die EU-Kommission erklärt mit Beschluss vom 5.12.2012 Zuschüsse für den gemeinnützigkeitsrechtlichen Zweckbetrieb als vereinbar mit Art. 107 Abs. 3 Buchst. c AEUV. In: npoR 2013, S. 58–59.
Fishman, Stephen	Every Nonprofit's Tax Guide. 3. Auflage, Berkeley 2013.
Fornefeld, Sebastian/ Heckmann, Jonas/ Lienicke, Clara/ Stark, Peter	Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer nach § 1835a BGB sind bis zum Veranlagungszeitraum 2011 nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei. Anm. zu BFH, Urt. v. 17.10.2012 – VIII R 57/09. In: npoR 2013, S. 25–29.
Franke Verona/ Weisheit Martina	Das neue Ehrenamtsstärkungsgesetz. In: SB 2013, S. 43–48.
Frieling, Melanie/ Jedicke, Kathrin/ Schröder, Selden Peter	Die Versorgung durch Familienstiftungen. Untersuchung der Vorteilhaftigkeit von Gehaltszahlungen gegenüber Leistungen zur Erfüllung des Stiftungszwecks. In: DStZ 2013, S. 205–208.
Frieling, Melanie/ Jedicke, Kathrin/ Schröder, Selden Peter	Die Versorgung durch Familienstiftungen – Versorgungskombinationen. Untersuchung der Vorteilhaftigkeit einer Kombination von Gehaltszahlungen und Leistungen zur Erfüllung des Stiftungszwecks. In: DStZ 2013, S. 557–560.
Fritsch, Frank	Anm. zu BFH XI 30/10. Zum Leistungsort bei der Vermittlung von Mitgliedschaften in Vereinen mit Sitz im Ausland. In: UStB 2013, S. 103–105.
Fritsche, Angelika/ Renkes, Veronica (Hrsg.)	Private Stiftungen als Partner der Wissenschaft: Ein Ratgeber für die Praxis. Berlin 2013.
Fritz, Stefan	Vermögen oder Kapital? Egal. Erwiderung zu Neuhoff, Es gibt kein Stiftungskapital! In: ZStV 2013, S. 216–218.
Fritz, Thomas	Endlich Klarheit? Der neue Sponsoringerlass zur Umsatzsteuer. In: S&S 1/2013, S. 32–33.
Garbe-Emden, Joachim	Grunderwerbssteuer bei der Veräußerung kommunaler Grundstücke an gemeinnützige Träger. In: ZStV 2013, S. 207–211.
Gawell, Malin	Social Entrepreneurship: Action Grounded in Needs, Opportunities and/or Perceived Necessities? In: Voluntas 2013, S. 1071–1090.
Germann, Michael	Zur Eingliederung von juristischen Personen des Privatrechts in eine öffentlich-rechtlich verfasste Religionsgemeinschaft. Anm. zu BGH, Urt. v. 15.3.2013 – V ZR 156/12. In: ZStV 2013, S.

- 186– 191.
- Gersch, Eva–Maria Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts. In: AO–StB 2013, S. 111–114.
- Geserich, Stephan § 162 Gemeinnützigkeit. In: Festschrift für Paul Kirchhof – Leitgedanken des Rechts, 2013, S. 1755–1764.
- Gierhake, Olaf Rechtliche Fragen der Vermögensnachfolge für deutsche Unternehmer mit deutschen, österreichischen und liechtensteinischen Stiftungen. Baden–Baden 2013.
- Glenk, Hartmut Genossenschaftsrecht. 2. Auflage, München 2013.
- Göler von Ravensburg, Chancen für die eingetragene Genossenschaft in der
Nicole Sozialwirtschaft. In: ZögU 2013, S. 89–105.
- Goetze, Ulrich Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Leistungen im Kinderund Jugendbereich. In: SB 2013, S. 114–119.
- Goetze, Ulrich Der Praktische Fall: Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Leistungen im Kinder- und Jugendbereich. In: SB 2013, S. 134–138.
- Goetze, Ulrich Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Leistungen im Kinder – und Jugendbereich. In: SB 2013, S. 177–178.
- Goldstein, Elmar/
Lienig, Horst Praktische Buchführung für Vereine: Praxisratgeber für Einsteiger und Profis. 6. Auflage, Freiburg 2013.
- Gosch, Dietmar Keine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung gegenüber einer ausländischen Familienstiftung und deren Stifter. In: BFH PR 2013, S. 329–331.
- Götz, Hellmuth/
Pach–Hanssenheimb, Rechnungslegung. Herne 2013.
Ferdinand
- Graf Strachwitz, Civic Traditions and Civil Society in Germany. In: Zimmer
Rupert (Hrsg.), Civil Societies Compared: Germany and the Netherlands, 2013, S. 81–104.
- Graf Strachwitz, Rezension von International Charitable Giving. In: npoR 2013,
Rupert S. 112–113.
- Graffe, Ingo Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 159–173.
- Grambow, Tobias Die betriebsverfassungsrechtliche Behandlung von Vereinen, Stiftungen und gGmbHs. In: ZStV 2013, S. 161–167.
- Gräwe, Daniel Zur Besicherung von Darlehen aus dem Stiftungsgrundstockvermögen. In: ZStV 2013, S. 26–29.

- Gräwe, Daniel/
Freiherr von Maltzahn, Ruprecht Die Untreuestrafbarkeit von Stiftungsvorstand und -beirat: Vermeidungsstrategien bei stiftungstypischen Maßnahmen. In: BB 2013, S. 329–336.
- Griep, Heinrich Wird der wirtschaftliche Verein noch gebraucht? In: ZStV 2013, S. 24–26.
- Grottke, Markus Grundlagen der Steuerfreiheit gemeinnütziger Vereine. In: Steuer&Studium 2013, S. 513–519.
- Grube, Friederike Umsatzsteuerbefreiung von Umsätzen bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen. In: jurisPR–SteuerR 29/2013, Anm. 6.
- Grube, Friederike Umsatzsteuerfreiheit der von einem Altenwohnheim erbrachten Leistungen. Anm. zu BFH 11. Senat, Urt. v. 19.03.2013 – XI R 45/10. In: jurisPR–SteuerR 37/2013, Anm. 4.
- Grube, Friederike Steuerfreiheit der Umsätze aus Betrieb einer Kampfsportschule. Anm. zu BFH, Urt. v. 28.05.2013 – XI R 35/11. In: jurisPR–SteuerR 46/2013, Anm. 6.
- Grube, Friederike Vorsteuerabzug eines Profifußballvereins aus Rechnungen von Spielervermittlern. Anm. zu BFH, Urt. v. 28.08.2013 – XI R 4/11. In: jurisPR–SteuerR 49/2013, Anm. 6.
- Grünberger, Herbert Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen in Österreich. In: npoR 2013, S. 221–223.
- Günther, Karl–Heinz Gewinnermittlung für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe geistlicher Orden. In: EStB 2013, S. 94.
- Günther, Karl–Heinz Rücklagenbildung und Vermögenszuführungen bei steuerbegünstigten Körperschaften. In: AO–StB 2013, S. 99–100.
- Hakert, Anka Die gGmbH als Instrument der Vermögensnachfolge? Anmerkungen zu Leisner, Kunst und das Dilemma – Stiftung oder gemeinnützige GmbH? (Stiftungsmanagement II/2012, S. 16). In: npoR 2013, S. 117–120.
- Hannes, Frank/
von Oertzen, Christian ZEV-Report Gesellschaftsrecht/Unternehmensnachfolge. In: ZEV 2013, S. 165–168.
- Harrison, Yvonne/
Murray, Vic/
Cornforth, Chris Perceptions of Board Chair Leadership Effectiveness in Nonprofit and Voluntary Sector Organizations. In: Voluntas 2013, S. 688–712.
- Haubner, Tobias Die Auswirkungen des Almunia-Pakets auf Public Private Partnerships. In: EuZW 2013, S. 816–820.
- Hehenberger, Lisa/
Harling, Anna-Marie/ A Practical Guide to Measuring and Managing Impact. Brüssel 2013.

Scholten, Peter

Helios, Marcus/
Strehlke, Charlotte

Aktuelle europarechtliche Aspekte des grenzüberschreitenden Spendenabzugs – unter besonderer Berücksichtigung von FG Düsseldorf, Urt. v. 14.1.2013. In: npoR 2013, S. 210–216.

Heuer, Karl-Heinz

§118 Stiftungen. In: Leitgedanken des Rechts – Festschrift Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag 2013, S. 1287–1295.

Hilbertz, Martin

Anmerkung zu BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09
Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer. In: EStB 2013, S. 49–50.

Ho, Lusina/
Lee, Rebecca

Trust Law in Asian Civil Law Jurisdictions. Cambridge 2013.

Höfling, Wolfram/
Horst, Johannes/
Nolte, Martin (Hrsg.)

Olympische Spiele. Tübingen 2013.

Höhne, Thomas/
Jöchl, Gerhard/
Lummerstorfer,
Andreas

Das Recht der Vereine. 4. Auflage, Münster 2013.

Holthaus, Jörg

Beschränkte Steuerpflicht. Aktuelle Entwicklungen beim Steuerabzug für Vergütungen an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a EStG. In: ISR 2013, S. 256–260.

Hopkins, Bruce R.

Tax Law of Charitable Giving. 4. Auflage, Hoboken 2013.

Hopkins, Bruce R.

The Law of Fundraising. 5. Auflage, Hoboken 2013.

Hopt, Klaus/
von Hippel, Thomas

Die Europäische Stiftung – Zum Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Verordnung über das Statut der Europäischen Stiftung (FE). In: ZEuP 2013, S. 235–262.

Hübner, Alexander

Bericht aus Brüssel. Non-Profit-Organisationen im Wettbewerb um DAWI mit Staat und kommerziellen Anbietern/Kommission will vereinfachte und effizientere Kontrolle staatlicher Beihilfen. In: npoR 2013, S. 60–61.

Hübner, Heinrich/
Currle, Rheinhold/
Schenk, David

Die nichtrechtsfähige Stiftung als Familienstiftung. In: DStR 2013, S. 1966–1972.

Hummel, David

Missbrauch der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft bei Kooperationen im Gesundheitswesen? In: MwStR 2013, S. 294–300.

Hüttemann, Rainer

Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts. In: DB 2013, S. 774–779.

- Hüttemann, Rainer Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen? In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 81–105.
- Hüttemann, Rainer Der gemeinnützigkeitsrechtliche Grundsatz der Unmittelbarkeit im Falle eines ausgegliederten Krankenhauslabors. In: npoR 2013, S. 180–183.
- Hüttemann, Rainer Zur Rechnungslegung von Stiftungen. Anmerkungen zum IDW ERS HFA 5. In: DB 2013, S. 1561–1570.
- Hüttemann, Rainer Aktuelle Entwicklungen im Stiftungssteuerrecht. In: Andrick u.a. (Hrsg.), Die Stiftung – Jahreshefte zum Stiftungswesen, 2013, S. 185–205.
- Hüttemann, Rainer Nationale Gestaltungsspielräume beim Gemeinnützigkeitsrecht. In: Brandt (Hrsg.), Finanzgerichtstag 2011, 2013, S. 143–159.
- Hüttemann, Rainer/
Rawert, Peter Die notleidende Stiftung. In: ZIP 2013, S. 2136–2147.
- Hüttemann, Rainer/
Rawert, Peter/
Schmidt, Karsten/
Weitemeyer, Birgit
(Hrsg.) Non Profit Law Yearbook 2012/2013. Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen. Hamburg 2013.
- Hüttemann, Rainer/
Schauhoff Stephan Umsatzsteuerbefreiung für soziale Dienstleistungen – was erlaubt die europäische Mehrwertsteuerrichtlinie? In: MwStR 2013, S. 426–436.
- Huwer, Eric Der Jahresabschluss von Fußballunternehmen. Berlin 2013.
- Hyatt, Thomas K./
Hopkins, Bruce R. The Law of Tax-Exempt Healthcare Organizations. 4. Auflage, Hoboken 2013.
- Jakob, Dominique Der Kommissionsvorschlag für eine europäische Stiftung (Fundatio Europaea) – Streifzug durch eine europäische Kulissenlandschaft. In: npoR 2013, S. 1–5.
- Jakob, Dominique Ein Stiftungsbegriff für die Schweiz. Gutachten zum Schweizer Juristentag 2013. In: ZSR Band 132 (2013) II, S. 185–340.
- Jakob, Dominique Entwicklungen im Vereins- und Stiftungsrecht. In: SJZ 2013, S. 446–449.
- Jakob, Dominique
(Hrsg.) Stiften und Gestalten. Anforderungen an ein zeitgemässes rechtliches Umfeld. Sammlung der Vorträge des 2. Zürcher Stiftungsrechtstages. Basel 2013.
- Jakob, Dominique/ Verein – Stiftung – Trust, Entwicklungen 2012, Bern 2013.

- Dardel, Daniela/
Uhl, Matthias
- Jakob, Dominique/
Eckhardt, Beate/
von Schnurbein, Georg
- Jakob, Dominique/
Picht, Peter
- Jakob, Dominique/
Picht, Peter
- Jakob, Dominique/
Studen, Goran
- Jakob, Dominique/
Uhl, Matthias
- Jansen, Thomas
- Jansen, Stephan A./
Heinze, Rolf G./
Beckmann, Markus
(Hrsg.)
- Jegers, Marc
- John, Martin
- Kalss, Susanne/
Probst, Stephan
- Kalss, Susanne/
Zollner, Johannes
- Kamp, Florian/
Seelig, Janne
- Kempf, Eberhard/
Lüderssen, Klaus/
Volk, Klaus (Hrsg.)
- Kern, Gangolf
- Kern, Wolfgang/
Regierer, Christoph
- Der Schweizer Stiftungsreport 2013, Basel 2013.
- Responsible Investments by Foundations from a Legal Perspective. In: International Journal of Not-for-Profit Law 2013, S. 53–67.
- Sustainable Investments by Foundations from a Legal Perspective. In: successio 2013, S. 82–84.
- Zwischen Freiheit und Verantwortung – Rechte und Pflichten eines Schweizer Stifters. In: Die Stiftung Special Schweiz 2013, S. 40–42.
- Vereins- und Stiftungsrecht 2012, Länderbericht Schweiz. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 287–299.
- Stiftungsformen zur Gestaltung der Vermögensnachfolge. Berlin 2013.
- Sozialunternehmen in Deutschland. Wiesbaden 2013.
- Do Nonprofit Organisations Manage Earnings? An Empirical Study. In: Voluntas 2013, S. 953–968.
- Lauterkeitsrechtliche Grenzen kommunikativer Sponsoringmaßnahmen im Sport. Tübingen 2013.
- Familienunternehmen (Österreich). Wien 2013.
- Vereins- und Stiftungsrecht 2012 – Länderbericht Österreich. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 301–315.
- Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2012. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 317–339.
- Gemeinwohl im Wirtschaftsstrafrecht. Berlin 2013.
- Zur Gründung einer Stiftung durch ein von einer Gemeinde beherrschtes Versorgungsunternehmen. In: IR 2014, S. 114–115.
- Stiftungsdarlehen. Richtig gestaltet ein optimales Finanzierungsinstrument. In: S&S 5/2013, S. 36–37.

Mühling, Moritz	
Keyser, Anne-Katharina	Kommunale Kindergärten im Steuerrecht – Eine Bestandsaufnahme nach dem Urteil des BFH vom 12.7.2012 (I R 106/10). In: Kommunale Steuer-Zeitschrift 2013, S. 47–52.
Kirchhain, Christian	Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bei Beteiligung einer ausländischen Familienstiftung an einer inländischen Personengesellschaft. Anm. zu BFH I R 39/11. In: ISR 2013, S. 280–284.
Kirchhain, Christian	Vom Fördern und gefordert sein. Auslegungsfragen zur Mittelweitergabe gemeinnütziger Förderkörperschaften. In: DStR 2013, S. 2141–2150.
Kirkland, Kate/Bawtree, Don	Charity Administration Handbook. 5. Auflage, Sussex 2013.
Kirsch, Dr. Hans-Jürgen/ Weber, Christian/ Gallasch, Florian	Bilanzierung von Vermarktungsrechten im Profifußball. In: DStR 2013, S. 541–546.
Klaßmann, Ralf/ Ritter, Gabriele	Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes und seine Auswirkungen für steuerbegünstigte Stiftungen. In: S&S 1/2013, Rote Seiten.
Klein, Matthias	Bürgerstiftungen in Deutschland. Frankfurt am Main 2013.
Kleiner, Jan	Der Spielervertrag im Berufsfußball. München 2013.
Klöttschen, Gerd/ Muth, Jochen Johannes/ Krumpen, Katharina/ Heun, Volkmar	Stiftung und Umsatzsteuer (Teil I). Allgemeines zur Umsatzbesteuerung gemeinnütziger Stiftungen. In: S&S 5/2013, Rote Seiten.
Koller, Thomas	Überblick über die Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung im Zeitraum 2012/2013. In: DB 2013, S. 2171–2182.
Kohlhepp, Ralf	Die Schweiz in der internationalen Konkurrenz der Vereinsstandorte – Zweiter Hinweis auf eine bevorstehende Änderung des schweizerischen Vereinssteuerrechts. In: npoR 2013, S. 134–135.
Koller, Thomas	Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in der neueren Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 175–187.
Korff, Niklas	Die Kommanditgesellschaft auf Aktien als Organisationsreform für Fußballprofiklubs. In: KSzW 2013, S. 263–267.

Königer, Stefan	Nutzung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen der §§ 13a, 13b ErbStG durch Familienstiftungen. In: ZEV 2013, S. 433–436.
Köstler, Ursula	Internetselbsthilfe – Ende der genossenschaftlichen Selbsthilfe? In: ZögU 2013, S. 285–301.
Krähe, Christian	Handbuch Vereins- und Verbandsrecht. 13. Auflage, München 2013.
Krause, Nils/ Haase, Florian	Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2012 in Deutschland. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 225–267.
Krebbers, Michael	Stärkt das Ehrenamtsstärkungsgesetz das Ehrenamt? – Steuerliche Änderungen im Gemeinnützigkeits- und Zuwendungsrecht. In: Betriebsberater 2013, S. 2071–2075.
Kremer, Sascha/ Sander, Stefan	Athletenvereinbarungen: Zur Verfassungswidrigkeit aktuell üblicher Absprachen über Dopingkontrollen. In: KSzW 2013, S. 255–262.
Krönes, Gerhard V.	Ansätze zu einem Controlling von Privatisierung öffentlicher Leistungen – Privatisierungscontrolling. In: ZögU 2013, S. 150–169.
Kupfer, Jan/ Neuß, Jörg	Die Vermarktung von Fußballclubs im Lizenzfußball – Ausgewählte Rechtsprobleme. In: KSzW 2013, S. 293–298.
Lambertz, Paul	Die außerordentliche Kündigung von Sponsoringverträgen. In: KSzW 2013, S. 242–249.
Lang, Flavia	Anmerkung zu LG Düsseldorf, Beschl. v. 30.4.2013 – 33 O 126/12. In: npoR 2013, S. 262–265.
Lange, Hans-Friedrich	Zum Leistungsort bei der Vermittlung von Mitgliedschaften in Vereinen mit Sitz im Ausland. In: BFH/PR 2013, S. 156–157.
Lange, Knut Werner	Die unselbstständige Stiftung von Todes wegen. In: ZErB 2013, S. 324–330.
Larkin, Richard F./ DiTommaso Marie	Wiley Not-for-Profit GAAP 2013. 10. Auflage, Hoboken 2013.
Lehmann, Manfred	Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 ? Zwischen Anspruch und Wirklichkeit. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 139–158.
Lehner, Michael	Neufassung des World Anti-Doping Code 2015. Ein rechtlich–zulässiger Schritt im Anti-Doping Kampf? In: KSzW 2013, S. 250–254.
Leixnering, Stephan/	Public-Corporate-Governance-Kodizes: Die Köpenickiade der

- Bramböck, Stefanie Beteiligungsverwaltung. In: ZögU 2013, S. 170–190.
- Leppert, Thomas Social Entrepreneurship in Deutschland. Hamburg 2013.
- Leuchten, Benjamin/
Sommer, Michael/
Werz, Ralf Stefan Gemeinnützige Stiftungen und Vereine. München 2013.
- Leuschner, Lars Zurückweisung einer Vereinsanmeldung bei Beschränkung des Minderheitenrechts der Vereinsmitglieder. Anm. zu OLG Düsseldorf, Beschl. v. 28.5.2013 – I–3 Wx 43/13. In: npoR 2013, S. 157–159.
- Leuschner, Lars Holzmüller im Verein? Zur Vorlagepflicht des Vereinsvorstandes bei gruppenspezifischen Maßnahmen. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 107–125.
- Ley, Ursula E-Bilanz – Handlungsbedarf gemeinnütziger Körperschaften. In: npoR 2013, S. 47–54.
- Lippross, Otto-Gerd Zuschüsse im Umsatzsteuerrecht. In: DStZ 2013, S. 433–444.
- Lippross, Otto-Gerd Zuschüsse im Umsatzsteuerrecht. Systematische Darstellung mit kritischer Würdigung aktueller Rechtsprechung und der Verwaltungsanweisungen. In: DStZ 2013, S. 433–444.
- Lippross, Otto-Gerd/
Janzen, Hans-Georg Umsatzsteuer 2013. Stuttgart 2013.
- Lissner, Stefan Die Zentralisierung des Vereinsregisters. Gerichtliche Optimierung oder Sargnagel des Ehrenamtes? In: ZStV 2013, S. 62–66.
- Lissner, Stefan Die Namensgebung im Vereinsrecht – eine Kurzübersicht. In: ZStV 2013, S. 178–182.
- von Livonius, Hilger Zum Betreiben eines Einlagengeschäfts. Anm. zu BGH, Urt. v. 19.3.2013 – VI ZR 56/12. In: EWiR 2013, S. 461–462.
- Löbe, Kerstin Anmerkung zu BFH v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG für Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuer nach § 1835a BGB. In: NWB 2013, S. 96.
- Lorenz, Stefan Steuerrecht: Persönliches Haftungsrisiko des Stiftungsvorstands bei ehrenamtlicher Tätigkeit. In: SB 2013, S. 58–59.
- Lorenz, Stefan Sonderausgabenabzug für Zuwendungen an eine Stiftung. In: ZStV 2013, S. 69–73.
- Lorenz, Stefan Die (steuerliche) Haftung des Vorstandes eines eingetragenen Vereins oder einer Stiftung als persönliche Existenzbedrohung. In: ZStV 2013, S. 222–226.

- Louis, Anke Katrin/
Müller, Thomas Verwaltung einer Treuhandstiftung ohne bankenrechtliche Erlaubnis. Zulässigkeit in typischen und atypischen Fällen. In: NWB-EV 2013, S. 116–121.
- Luxton, Peter The Law of Charities. 2. Auflage, Oxford 2013.
- MacIndoe, Heather/
Barman, Emily How Organizational Stakeholders shape Performance Measurement in Non-Profits: Exploring a Multidimensional Measure. In: Non-Profit and Voluntary Sector Quarterly 2013, S. 716–738.
- Maetz, Philipp Nachversteuerung i.S.d. § 34a EStG bei Stiftungserrichtung. In: FR 2013, S. 652–657.
- Mancuso, Anthony How to Form a Nonprofit Corporation. Berkeley 2013.
- Manville, Graham/
Greatbanks, Richard Third Sector Performance. Surrey 2013.
- Marburger, Horst/
Dahm, Dirk Ehrenamt: Sozialrechtlich voll abgesichert. 2. Auflage, Regensburg 2013.
- Markström, Urban/
Karlsson, Magnus Towards Hybridization: The Roles of Swedish Non-Profit Organizations Within Mental Health. In: Voluntas 2013, S. 917–934.
- Märtens, Markus Keine Gemeinnützigkeit eines ausgegliederten Krankenhauslabors. Anm. zu BFH 1. Senat, Urt. v. 06.02.2013 – I R 59/11. In: jurisPR–SteuerR 32/2013, Anm. 1.
- Martin, Suse Umsatzsteuerbefreiung für ambulante Pflegeleistungen. In: BFH/PR 2013, S. 157–159.
- Meier, Norbert Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Überlassung von Grundstücken im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen nach dem BNatSchG. Anmerkung zu BFH, Urt. v. 08.11.2012 – V R 15/12. In: BFH/PR 2013, S. 244–245.
- Martin, Suse Überlegungen zum Immobilienerwerb bei unselbstständigen örtlichen Stiftungen gem. § 100 GO NRW. In: Gemeindehaushalt 2013, S. 174–176.
- Melms, Christopher/
Wiegmann, Christian Kirchen und Arbeitsrecht: Dritter Weg streikfrei? Das BAG verteilt Hausaufgaben. In: DB 2013, S. 2504–2508.
- Menges, Evelyne/
Ortseifen, Detlef Gemeinnützige Einrichtungen. 2. Auflage, München 2013.
- Meurer, Friederike Streikrecht in der Kirche: Ja oder Nein? Die Urteile des Bundesarbeitsgerichts vom 20.11.2012. In: npoR 2013, S. 6–8.
- Meurer, Thomas Frage der Umsatzsteuerpflichtigkeit eines durch eine städtische

	Behörde an einen Fremdenverkehrsverein gezahlten Betriebskostenzuschusses. Anm. zu FG Köln, Urt. v. 21.11.2012 – 4 K 526/11. In: MwStR 2013, S. 381–384.
Meurer, Thomas	Aktueller Überblick über die Rechtsprechung zur Steuerfreiheit von Gesundheitsleistungen gem. §4 Nr. 14 UStG. In: MwStR 2013, S. 437–442.
Meyer Jr., Victor/ Pascucci, Lucilaine/ Murphy, Patrick J.	Volunteers in Brazilian Hospitals: Good Citizens or Strategic Agents? In: Voluntas 2013, S. 293–310.
Meyn, Barbara	Stiftung und Vermögensverzehr. Zivil- und spendenrechtliche Auswirkungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes für Verbrauchsstiftungen & Co. In: S&S 3/2013, Rote Seiten.
Meyn, Barbara	Rechnungslegung und Berichterstattung – Die Basics für den Einstieg. In: S&S 4/2013, S. 34–35.
Meyn, Barbara/ Richter, Andreas/ Koss, Claus/ Gollan, Anna Katharina	Die Stiftung. Umfassende Erläuterungen, Beispiele und Musterformulare für die Rechtspraxis. 3. Auflage, Freiburg 2013.
Meynhardt, Timo/ von Müller, Camillo	„Wir wollen Werte schaffen für die Gesellschaft“ – Der Public Value im Spannungsfeld zwischen Aktienwert und Gemeinwohl. Eine Fallstudie am Beispiel der Deutsche Börse AG. In: ZögU 2013, S. 119–149.
Milbourne, Linda/ Cushman, Mike	From the Third Sector to the Big Society: How Changing UK Government Policies Have Eroded Third Sector Trust. In: Voluntas 2013, S. 485–508.
Miram, Lea/ Federwisch, Tobias	Modellprojekt Dorfkümmerner – innovative Lösung für den ländlichen Raum. In: Forschungsjournal Soziale Bewegungen 2013, S. 96–99.
Möller, Senta	Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes: Änderungen und Erleichterungen für gemeinnützige Körperschaften. In: StC 2013, S. 14–18.
Morgenroth, Carsten	Die Behandlung der Regeln sportlicher Fairness durch die Rechtsorgane von Sportvereinen. In: ZStV 2013, S. 132–138.
Morgenroth, Carsten	Gefährdungshaftung eines Vereins für seine "Fans"? In: ZStV 2013, S. 212–215.
Morris, Richard	Givenomics. St. Albans 2013.
Möschel, Wernhard	Glücksspiel und der europäische Binnenmarkt. In: EuZW 2013, S. 252–255.

- Moser, Till Zur Abschirmbesteuerung von EU/EWR-Stiftungen bei mehrstöckigen Strukturen im Kontext des § 15 AStG. In: Ubg 2013, S. 692–693.
- Moser, Till/
Gebhardt, Ronald Diskussionsanstöße zu einer grundlegenden Reform des § 15 AStG nach dem Scheitern des Jahressteuergesetzes. In: ISR 2013, S. 84– 87.
- Moser, Till/
Gebhardt, Ronald Ungereimtheiten und Übergangsprobleme durch die systematischen Änderungen in § 15 AStG im Rahmen des Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz. In: DStZ 2013, S. 753–755.
- Moshammer, Harald Steuerwirkungen bei Vermögensveranlagung über Privatstiftungen. Wien 2013.
- Mühlhausen, Gunter Die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von Subventionen und Zuschüssen. Frankfurt 2013.
- Müller, Jürgen Aufsichtsrat in der Wohlfahrtspflege – Defizite und Herausforderungen. In: ZStV 2013, S. 90–97.
- Musil, Andreas Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform – Gestaltungsoptionen und Reformperspektiven. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 127–137.
- Noack, Reinhard Umsatzsteuer auf Fördermittel. In: DStR 2013, S. 343–346.
- Norton, Lisa How to Be a Global Nonprofit. Hoboken 2013.
- Nothacker, Gerhard Unfallversicherung und Haftung im Ehrenamt und im bürgerschaftlichen sozialen Engagement. Baden-Baden 2013.
- Nufer, Gerd/
Bühler, André (Hrsg.) Marketing im Sport. Berlin 2013.
- Olivarez, Aretha
Janine The Best Guide for Nonprofit Corporations. 2. Auflage, Orlando 2013.
- Orth, Jan F. Sportrecht ist Wirtschaftsrecht. In: KSzW 2013, S. 211–216.
- Ortman-Babel,
Martina/
Bolik, Andreas S./
Griesfeller, Anne C. Ein Jahressteuergesetz namens Amtshilferichtlinie-Umsatzsteuergesetz: Alter Wein in neuen Schläuchen. In: DB 2013, S. 1319–1327.
- Owen, Gordon Fundraising From Companies & Charitable Trusts/Foundations + Through The Internet. 5. Auflage, Charleston 2013.
- Pakroo, Peri H. Starting & Building a Nonprofit. 5. Auflage, Berkeley 2013.
- Pauls, Alexandra/
Bartmuß, Ralph Zur steuerlichen Behandlung von Vereinsbeträgen. Zivilrechtlicher Rahmen und ertragsteuerliche Folgen. In: ZStV

- 2013, S. 8–11.
- Petersen, Jens Die Einbindung der Erhebung der Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer in die Philosophie der Abgeltungsteuer (2). § 51a Abs. 2c und e EStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften. In: npoR 2013, S. 125–128.
- Petriz, Michael Ausländische Stiftungen und Trusts unter dem Steuerabkommen Österreich-Liechtenstein. In: LJZ 2013, S. 122–138.
- Petty, Janice Gow Nonprofit Fundraising Strategy. 2. Auflage, Hoboken 2013. (Hrsg.)
- Pezzer, Hans-Jürgen Anmerkung zu BFH VIII R 5/10, Rechtswidrige Durchsuchung der Steuerfahndung bei einem Vereinsgeschäftsführer. In: BFH/PR 2013, S. 133–135.
- Pfützenreuter, Volker Rückstellungen für Kostenüberdeckungen eines kommunalen Zweckverbandes. Anmerkung zu BFH 1. Senat, Urteil vom 06.02.2013 – I R 62/11. In: jurisPR–SteuerR 25/2013, Anm. 4.
- Piel, Sven/
Buhl, Samir Schwarze Tickets und Randalen – Der Stadionbesuch und seine Folgen. In: KSzW 2013, S. 278–286.
- Powell, Fred The Politics of Civil Society. 2. Auflage, Bristol 2013.
- Prätzler, Robert Steuerbefreiung der Verwaltung von Sondervermögen. Anm. zu EuGH Ur. v. 07.03.2013 – C–424/11. In: jurisPR–SteuerR 24/2013, Anm. 6.
- Priller, Eckhard/
Schmeißer, Claudia Die Beschäftigungssituation in Dritte-Sektor-Organisationen. In: Sozialer Fortschritt 2013, S. 227–234.
- Pues, Lothar Praxishandbuch Stiftungen. 7. Auflage, Stuttgart 2013.
- Pues, Lothar/
Scheerbarth, Walter Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht. 4. Auflage, München 2013.
- Pump, Hermann/
Krüger, Elmar Wie können Betreuer (ehrenamtliche Betreuer und Berufsbetreuer) ihre steuerliche Haftung nach § 69 AO aus der Vermögensbetreuung vermeiden? In: BtPrax 2013, S. 51–56.
- Raab, Anton Zur Umsatzsteuerfreiheit der von einem Altenwohnheim erbrachten Leistungen. Anm. zu BFH, Ur. v. 19.3.2013 – XI R 45/10. In: MwStR 2013, S. 409–413.
- van Randenborgh, Wolfgang Unterliegt eine nicht-rechtsfähige Familienstiftung der Erbersatzsteuer? Gutachtliche Stellungnahme anhand des Beispiels der „Bischoff-Stiftung“, Aachen. In: BB 2013, S. 2780–2784.
- Rawert, Peter Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? – Der

	noch lebende Stifter und die Verfassung „seiner“ Stiftung. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 51–61.
Rawert, Peter	Bürgerliches Gesetzbuch, Allgemeiner Teil (Namensrecht, Vereine, Stiftungen, Vollmachten und Genehmigungen, Willenserklärungen in notariellen Urkunden). In: Hoffmann-Becking/Rawert (Hrsg.), Beck'sches Formularbuch zum Bürgerlichen-, Handels- und Wirtschaftsrecht, München 2013, S. 1–121.
Rehländer, Jens	Wie Stiftungen vom Web 2.0 profitieren – Eine Anleitung zum Verständnis und Nutzen sozialer Netzwerke. In: S&S 4/2013, Rote Seiten.
Reisinger, Johannes	Vereinsrecht. Wien 2013.
Reuter, Dieter	Änderungen des Vereins- und Stiftungsrechts durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz. In: npoR 2013, S. 41–47.
Reuter, Dieter	Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 37–49.
Richter, Andreas	Wie sich ältere Familienstiftungen auf den großen Erbersatzsteuertermin am 1. Januar 2014 vorbereiten können. In: Die Stiftung 2013, S. 24–25.
Richter, Andreas/ Gollan, Anna Katharina	Fundatio Europea – Der Kommissionsvorschlag für eine Europäische Stiftung (FE). In: ZGR 2013, S. 551–595.
Richter, Hanns-Uwe/ Müller-Foell, Julia	Wirksamkeit von Klauseln in Arbeitsverträgen des Profisports. In: KSzW 2013, S. 217–223.
Riegler, Barbara/ Riegler, Bernhard	Aktuelle Entwicklungen bei der Umsatzbesteuerung der Schulverpflegung (Teil II). Zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 20.3.2013 – IV D 2 – S 7100/07/10050–06 (BStBI I 2013, 444). In: ZKF 2013, S. 121–126.
Ritter, Gabriele	Kooperationen unter dem Blickwinkel der aktuellen Rechtsprechung des BFH. In: SB 2013, S. 53–57.
Ritter, Gabriele	Aktuelles zur Umsatzbesteuerung von Zytostatika. In: SB 2013, S. 70–72.
Ritter, Gabriele	Vergütung von Stiftungsvorständen: An Satzungsänderungen führt kein Weg vorbei. In: SB 2013, S. 84–87.
Ritter, Gabriele	Neues zur Speiseversorgung: Klarheit über die Anwendung des Steuersatzes. In: SB 2013, S. 104–107.
Ritter, Gabriele	Neues zur Umsatzbesteuerung von Leistungen in der Altenpflege. In: SB 2013, S. 153–158.

- Ritter, Gabriele Corporate Governance: Auch für Stiftungen ein Thema. In: SB 2013, S. 171–176.
- Ritter, Gabriele Mitteleinsatz im gewerblichen Bereich. Möglichkeiten und Grenzen der Förderung von Privatorganisationen durch Stiftungen. In: S&S 5/2013, S. 28–30.
- Ritter, Gabriele Mehrfachbeschäftigungen im Konzern. In: S&S 11/2013, S. 209–214.
- Röcken, Michael Der Vereinszweck. In: ZStV 2013, S. 66–69.
- Röcken, Michael Die Auflösung von Untergliederungen eines Vereins verstößt nicht gegen die vereinsrechtliche Treuepflicht oder das Gleichbehandlungsgebot. In: ZStV 2013, S. 227–231.
- Röcken, Michael Überbetriebliche Gruppenunterstützungskasse als Idealverein. Anmerkung zu OLG München, Beschl. v. 28.5.2013 – 31 Wx 136/13. In: npoR 2013, S. 224–227.
- Röcken, Michael Vereinssatzungen: Strukturen und Muster erläutert für die Vereinspraxis. Berlin 2013.
- Rondorf, Hans-Dieter Anmerkung zu BMF IV D 2 – S7100/07/10050–06. In: MwStR 2013, S. 179–180.
- Roth, Hans-Peter Reform des Gemeinnützigkeitsrechts – Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes. In: SteuK 2013, S. 136–140.
- Rüdebusch, Marc Stiftungsorganisation und korrekte Berechnung der Amtszeiten von Organmitgliedern bei Stiftungen. In: ZStV 2013, S. 218–222.
- Saenger, Ingo/
Al-Wraikat, Nadja Zivilrechtliche Neuregelungen aufgrund des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamts. In: ZStV 2013, S. 128–132.
- Sandberg, Berit Ehre und Lohn machen keine getreuen Stiftungsmanager. Zum Gap zwischen Motivationslagen und Anreizstrukturen. In: ZStV 2013, S. 97–101.
- Sandberg, Berit Vom korporatistischen Partner zum Subunternehmer – Nonprofit Organisationen als verlängerter Arm der öffentlichen Hand. In: Zur Organisation öffentlicher Aufgaben 2013, S. 184–204.
- Sandberg, Berit (Hrsg.) Nachfolge im Stiftungsvorstand. Essen 2013.
- Sandberg, Berit/
Boriés, Sarah Bürgerstiftungen in den Printmedien. In: Opusculum 62/2013, S. 4–56.
- Sanders, Michael I. Joint Ventures Involving Tax-Exempt Organizations. 4. Auflage, Hoboken 2013.
- Sauer, Jörg / Vermögensverwaltung: Zulässigkeit und Grenzen bei

Schwarz, Stephanie	gemeinnützigen Stiftungen. In: SB 2013, S. 66–69.
Sauer, Jörg/ Schütz, Lisa–Marie	Erste Praxiserfahrungen zum neuen Feststellungsverfahren nach § 60a AO. In: SB 2013, S. 228–231.
Saxe, Annegret	Nonprofit Organizations and the Market-Hierarchy-Continuum: A research sketch. In: ZögU 2013, S. 73–80.
Schäller, Sebastian	Zur Namenskollision zwischen nichtrechtsfähigen und anerkannten Stiftungen. Anm. zu OLG Jena, Urt. v. 17.10.2013 – 2 U 41/12 (nicht rechtskräftig). In: ZStV 2013, S. 192–194.
Schatz, Matthias/ Schödel, Sebastian	Anmerkung zum Beschluss des OLG Braunschweig vom 14.6.2012, Az. Ws 44/12, Ws 45/12 – Zur Strafbarkeit von Aufsichtsratsmitgliedern wegen Untreue bei satzungswidriger Abrechnung von Sitzungsgeldern. In: EWiR 2013, S. 27–28.
Schauer, Dirk	Unselbstständige Stiftung von Todes wegen. Sicherung der Kontrolle des Stiftungsträgers mit erbrechtlichen Gestaltungsmitteln. In: npoR 2013, S. 120–125.
Schauhoff, Stephan	Für ein europäisches Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrecht als Basis für eine europäische Zivilgesellschaft. In: npoR 2013, S. 128–130.
Schauhoff, Stephan	Gemeinnützigkeitsrecht – Überarbeitung oder Generalüberholung? Im Gespräch mit Erich Steinsdörfer. In: Stiftung & Sponsoring 5/2013, S. 8–10.
Schauhoff, Stephan/ Kirchhain, Christian	Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer. Zum Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes. In: FR 2013, S. 301–314.
Schiffer, Jan K.	Steuersparen mit gemeinnützigen Stiftungen? In: SB 2013, S. 62.
Schiffer, Jan K.	Die Stiftung in der Beraterpraxis. 3. Auflage, Bonn 2013.
Schiffer, Jan K./ Pruns, Matthias	Die unternehmensverbundene Stiftung – ein Überblick zur vielfältigen Praxis. In: BB 2013, S. 2755–2763.
Schiffer, Jan K./ Pruns, Matthias	Zur Beratung in Stiftungsangelegenheiten. In: ZErB 2013, S. 225–228.
Schiller, Ruth S./ Almog–Bar, Michal	Revisiting Collaborations Between Nonprofits and Businesses: An NPO-Centric View and Typology. In: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly 2013, S. 942–962.
Schiller, Sebastian	Namensbildung und Namensschutz der anerkannten Stiftung. Baden–Baden 2013.
Schimke, Martin/ Burghardt, Gabriel	Die Ausschlussfrist zur Abgabe der Lizenzunterlagen vor dem Hintergrund des Urteils des LG Duisburg vom 14.7.2009 – 6 O

- 231/09. In: KSzW 2013, S. 287–292.
- Schlegel, Gerwin Zum Vorsteuerabzug beim Amateurrennsport. Keine Rechtssicherheit durch bisherige Rechtsprechung. In: NWB 2013, S. 2462.
- Schlüter, Andreas/
Stolte, Stefan Stiftungsrecht. 2. Auflage, München 2013.
- Schmidt, Karsten Verwertung ungenehmigter Fotografien eines Grundstücks. Anmerkung zu BGH, Urt. v. 1.3.2013 – V ZR 14/12 (Stiftung Preußische Schlösser und Gärten Berlin-Brandenburg). In: JuS 2013, S. 939–942.
- Schmitz, Michael/
Meffert, Werner Zur Steuerpflichtigkeit kommunaler Kindertagesstätten. Anmerkung zum BFH-Urteil vom 12. Juli 2012. In: VR 2013, S. 155–158.
- Schneider, Markus H./
May, Sascha Wege des Zusammenschlusses von (Sport-)Vereinen. Verschmelzung, Spaltung oder Fusion (Teil 1 und 2). In: SpuRt 2013, S. 99–103 und 149–152.
- Schneider, Tobias Zum Einsatz von Steuerklauseln bei fraglicher Umsatzsteuerfreiheit. In: BB 2013, S. 2846–2850.
- von Schnurbein, Georg Governance und Management von Förderstiftungen in Deutschland und in der Schweiz. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 1–15.
- Schönenberg, Daniela Rechtliche Herausforderungen für Sozialunternehmen in der Schweiz. In: npoR 2013, S. 8–11.
- von Schönfeld,
Friedrich Die US-amerikanische Diskussion über Leitung und Kontrolle von Non-Profit-Organisationen. Vier Buchempfehlungen. In: npoR 2013, S. 203–204.
- von Schönfeld,
Friedrich Der Dritte Sektor zwischen Gemeinwohl und Ökonomisierung. Bericht über die 13. Hamburger Tage des Stiftungs– und Non–Profit–Rechts. In: npoR 2013, S. 287–289.
- Schotenroehr, Harald/
Schotenroehr, Marc A. Möglichkeiten der Eigenkapitalbildung bei steuerbegünstigten Körperschaften – Die Zuführung zur freien Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO. In: DStR 2013, S. 1161–1163.
- Schurr, Francesco A. Abberufung von Stiftungsorganen in Liechtenstein. In: PSR 2013, S. 21–25.
- Schurr, Francesco A. Die Stiftung und das System des Gemeinnützigkeitsrechts in Italien. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 269–285.
- Schurr, Francesco A. Wandel im materiellen Stiftungsrecht und grenzüberschreitende Rechtsdurchsetzung durch Schiedsgerichte. Zürich 2013.

Schütz, Robert/ Runte, Julia	Das Ehrenamtstärkungsgesetz – neue Impulse für den Non-Profit-Bereich? In: DStR 2013, S. 1161–1168.
Schwab, Malte	Haftung bei verbundenen Non-Profit-Vereinen. Berlin 2013.
Schwingenstein, Martina	Der Sozialunternehmer. München 2013.
Seifert, Achim	Verschmelzung von Vereinen: Freigabeverfahren gem. § 16 Abs. 3 UmwG und Verneinen der analogen Anwendung von § 275 UmwG, § 33 Abs. 1 S. 2 BGB. Anm. zu OLG Hamm, Beschl. v. 9.9.2012 – I-8 AktG 2/12. In: npoR 2013, S. 159–164.
Segna, Ulrich	Arbeitnehmerbeteiligung in der Europäischen Stiftung (FE). Kritische Überlegungen zum Kommissionsvorschlag eines Statuts für eine FE. In: AuR 2013, S. 150–156.
Siepmann, Michael	Zulässigkeit und Grenzen von Vereinbarungen zwischen einer Kommune und einem Stifter zur Beibehaltung eines niedrigen Gewerbesteuerhebesatzes. In: ZStV 2013, S. 102–107.
Silber, Norman I./ Hammack, David C.	Understanding Non Profit Organizations. Durham 2013.
Simeonov, Samuil	Fostering Corporate Responsibility through Self- and Coregulation. Gütersloh 2013.
Simon, Karla W.	Civil Society in China. Oxford 2013.
Simsa, Ruth/Meyer, Michael/Badelt, Christoph (Hrsg.)	Handbuch der Nonprofit-Organisation. 5. Auflage, Stuttgart 2013.
Sinclair, Rowena/ Bolt, Rebecca	Third Sector Accounting Standard Setting: Do Third Sector Stakeholders Have Voice? In: Voluntas 2013, S. 760–784.
Slotke, Sina	Social Entrepreneurship als multidimensionales Phänomen. Baden–Baden 2013.
Söhl, Wolfgang	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe in gemeinnützigen Einrichtungen. In: NWB 2013, S. 190–195.
Sommer, Mario	Die Stiftung in der Krise und in der Insolvenz. In: ZInsO 2013, S. 1715–1721.
Speck, Karsten/ Ivanova-Chessex, Oxana	Kümmerer in Vereinen, Verbänden und Vorständen. In: Forschungsjournal Soziale Bewegungen 2013, S. 103–107.
Sprengel, Rainer	PtP – eine wissenschaftliche Tagung für ein globales Projekt. In: npoR 2013, S. 294–296.

- Staats, Verena/
Hoffmann-Steudner,
Hedda Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des
Gemeinnützigkeitsrechts (GemEntBG) – eine Analyse. In: ZStV
2013, S. 19–22.
- Stahl, Silvana Entwicklung einer geeigneten Mittelverwendungsrechnung als
Nachweis der zeitnahen und satzungsmäßigen
Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. In: ZögU 2013,
S. 38–57.
- Stein, Thomas/
Zinser, Stefan Ausländische rechtsfähige Stiftungen: Grundzüge der
Erbschaftund Schenkungssteuerfolgen. In: SB 2013, S. 93–98.
- Steinhauff, Dieter Steuerfreiheit für Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher
Betreuer. In: jurisPR–SteuerR 8/2013, Anm. 3.
- Steinhauff, Dieter Gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung bei Beteiligung
einer ausländischen Familienstiftung an einer inländischen
Personengesellschaft. Anm. zu BFH 1. Senat, Beschl. v.
13.05.2013 – I R 39/11. In: jurisPR–SteuerR 33/2013, Anm. 2.
- Stern, Ken With Charity for All. New York 2013.
- Strahl, Martin Steuergesetzgebung 2013 – Teil II. Amtshilferichtlinie-
Umsetzungsgesetz/Streubesitzdividenden/Gelangensbestätigung/
Ehrenamtsstärkungsgesetz. In: kösdi 2013, S. 18491–18504.
- Studen, Goran Nichts Neues im "Stiftungsparadies" Schweiz? In: npoR 2013,
S. 61–63.
- Suárez, David F./
Hwang, Hokyu Resource Constraints or Cultural Conformity? Nonprofit
Relationships with Businesses. In: Voluntas 2013, S. 581–605.
- Suck, Jendrik Alaaf und Helau – Zur Besteuerung von Karnevalsvereinen. Ein
Blick auf gemeinnützigkeitsrechtliche Fragestellungen und
darüber hinaus. In: NWB 2013, S. 428–434.
- Szper, Rebecca Playing to the Test: Organizational Responses to Third Party
Ratings. In: Voluntas 2013, S. 935–952.
- Teelken, Christine/
Ferlie, Ewan/
Dent, Mike Leadership in the Public Sector. 2. Auflage, New York 2013.
- Tegelkamp, Martin/
Krüger, Christiane Ein Sieg für das Ehrenamt? Kritische Betrachtung des BFH-
Urteils v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, FR 2013, 517. In: FR
ErtragssteuerR 2013, S. 490–497.
- Tehler, Hermann-Josef Sport und Umsatzsteuer. In: UVR 2013, S. 247–251.
- Theuffel-Werhahn,
Berthold Entwurf der neuen IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung
von Stiftungen veröffentlicht. In: SB 2013, S. 88–92.
- Theuffel-Werhahn, Nicht alle Wege führen nach Rom: Die ungewisse

Berthold	Rechtsstellung der Destinatäre. In: SB 2013, S. 73–78.
Theuffel–Werhahn, Berthold	Leistungen an Stiftungsorgane müssen ausdrücklich genehmigt werden. In: S&S 11/2013, S. 204–208.
Theuffel–Werhahn, Berthold/ Siebert, Astrid	Die erfolgreiche Verwaltung des Stiftungsvermögens als umfassende Herausforderung an das Stiftungsmanagement. In: ZStV 2013, S. 1–8.
Theuvsen, Ludwig	Buchbesprechung. Handbuch der Nonprofit-Organisation: Strukturen und Management. In: ZögU 2013, S. 347–348.
Tielmann, Jörgen	Die Familienverbrauchsstiftung. In: NJW 2013, S. 2934–2939.
Trißler, Johannes	Familienstiftung und Family Trust, Rechtsvergleich Deutschland – England. Herzogenrath bei Aachen 2013.
Tschirschke, Michael	Rechtsgrundlagen der Bewilligung und Rückforderung von Stiftungsmitteln an Förderempfänger. In: ZStV 2013, S. 12–19.
Uhl, Matthias	Das Internationale Privatrecht der Stiftung und das Aufsichtsrecht. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 189–224.
Uhl, Matthias/ Dardel, Daniela	Bericht über den schweizerischen Juristentag 2013 – Demokratie und Stiftungsrecht. In: npoR 2013, S. 290–293.
Uhlig, Lutz	Steuerliche Vorteilhaftigkeit einer Familienstiftung gegenüber einer Dauertestamentsvollstreckung. Hamburg 2013.
Ulbricht, Carsten	Social Media und Recht – Praktische Handlungsempfehlungen für Stiftungen. In: S&S 4/2013, S. 32–33.
Vandamme, Ralf	Hauptamtliche "Kümmerer" in Infrastruktureinrichtungen und Kommunen. In: Forschungsjournal Soziale Bewegungen 2013, S. 100–103.
Vaughan, Shannon/ Arsenault, Shelly	Managing Nonprofit Organizations in a Policy World. Los Angeles 2013.
Vetter, Michael	Kostentransparenz beim Stiftungsvermögen. In: SB 2013, S. 170–170.
Vielhaber, Ralf	Stiftungsmanager: Die Besten nach Preis und Leistung. In: npoR 2013, S. 63–64.
Vogelbusch, Friedrich	Verschärfte Anforderungen an Mitglieder von Aufsichtsgremien in Non-Profit-Unternehmen. In: npoR 2013, S. 130–134.
Vogt, Benedikt	Publizität im Stiftungsrecht. Hamburg 2013.
Voigt de Oliveira, Sascha	SEPA kommt! – Überblick zu den Neuerungen im Zahlungsverkehr: Was müssen Stiftungen beachten? In: StiftungsWelt 2/2013, S. 78–79.
Voigt de Oliveira,	Können Vereine stiften gehen? In: DStR 2013, S. 2554–2558.

Sascha/
Becker, Alexander

Volland, Elke Auswirkungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes auf Stiftungen und (andere) gemeinnützige Organisationen. In: ZEV 2013, S. 320– 323.

Ward, Sara/
Scanlon, Thomas J./
Hines, Tony Mutuality Ownership Form and Professional Sports: Football. In: Non-Profit and Voluntary Sector Quarterly 2013, S. 763– 780.

Weber, Christian Die GmbH & Co. KGaA als Rechtsform eines Proficlubs der Fussball Bundesliga. In: GmbHR 2013, S. 631–638.

Weber, Oliver Gold: Glänzende Anlage für ein Stiftungsvermögen? In: SB 2013, S. 179–180.

Weber, Peter C. Modernity, Civil Society, and Sectarianism: The Egyptian Muslim Brotherhood and the Takfir Groups. In: Voluntas 2013, S. 509– 527.

Weidlich, Dietmar/
Froppe, Manuel Der Stiftungsverein. Die Alternative für gemeinnützige Trägervereine. In: S&S 2013, S. 32–33.

Weisheit, Martina Spendenrecht: Vereinfachter Zuwendungsnachweis per Mausklick? In: SB 2013, S. 63–65.

Weisheit, Martina Die Vorstiftung: Phantom oder Realität? In: SB 2013, S. 124– 127.

Weisheit, Martina Steuerliche Aspekte einer ehrenamtlichen Tätigkeit bei einer gemeinnützigen Stiftung. In: SB 2013, S. 143–146.

Weisheit, Martina Keine Vereinfachung von Auslandsspenden durch das neue Feststellungsverfahren nach §60a AO. In: SB 2013, S. 164–169.

Weisheit, Martina Zeitliche Begrenzung für Umsatzsteuerbefreiung "wider Willen" für kulturelle Einrichtungen. In: SB 2013, S. 202–203.

Weisheit, Martina Steuerliche Behandlung einer aus den Erträgen eines Stiftungsvermögens gezahlten Leibrente. In: SB 2013, S. 231– 235.

Weitemeyer, Birgit Rezension: Zwischen Wohlfahrtsstaat und Zivilgesellschaft. Stiftungen in Norwegen. In: npoR 2013, S. 202–203.

Weitemeyer, Birgit Die Reform des Bundesrechts und die nachfolgenden Reformen in den Ländern – Erreichtes und Agenda für die Zukunft. In: Non Profit Law Yearbook 2013, S. 17–35.

Weiten, Philipp/
Feldner, Michael Überlegungen zur Steuerbefreiung ausländischer gemeinnütziger Körperschaften in Deutschland. In: ZErB 2013, S. 88–94.

- Wenzel, Jens Bankerlaubnispflicht und Haftung der Geschäftsführer bei Stehenlassen sog. Winzergelder. In: NZG 2013, S. 814–817.
- Werkner, Ines-
Jacqueline/
Liedhegener, Antonius 2013.
(Hrsg.) Europäische Religionspolitik. Religiöse Identitätsbezüge, rechtliche Regelungen und politische Ausgestaltung. Berlin 2013.
- Werner, Rüdiger Kommunale Stiftungstätigkeit und ihre Schranken. In: NVwZ 2013, S. 1520–1525.
- Werner, Rüdiger Zum Verhältnis von Testamentsvollstreckung und Stiftung. In: StBW 2013, S. 186–192.
- Werner, Rüdiger Aktuelle Probleme der unselbstständigen Stiftung. In: ZErB 2013, S. 1–6.
- Werner, Rüdiger Die Untreuestrafbarkeit der Stiftungsorgane. In: ZHW 2013, S. 348–354.
- Wicker, Pamela/
Breuer, Christoph Understanding the Importance of Organizational Resources to Explain Organizational Problems: Evidence from Nonprofit Sport Clubs in Germany. In: Voluntas 2013, S. 461–484.
- Widmann, Werner Zehn BMF-Schreiben zu den AmtshilfeRLUmsG-Änderungen des UStG. In: MwStR 2013, S. 768–773.
- Wieschemann,
Christof Schuld und Sühne – Die Haftung der Fußballvereine für das Verhalten ihrer Anhänger. In: KSzW 2013, S. 268–277.
- Williams, Andrew P./
Taylor, Jennifer A. Resolving Accountability Ambiguity in Nonprofit Organizations. In: Voluntas 2013, S. 559–580.
- Winand, Mathieu/
Rihoux, Benoît/
Robinson, Leigh/
Zintz, Thierry Pathways to High Performance: A Qualitative Comparative Analysis of Sport Governing Bodies. In: Non-Profit and Voluntary Sector Quarterly 2013, S. 739–762.
- Winheller, Stefan Idealverein oder Wirtschaftsverein? Kita-Vereine zwischen Eintragungsfähigkeit und Reformverfehlung. Kritische Anm. zu OLG Schleswig, Beschl. v. 18.9.2012 – 2 W 152/11. In: DStR 2013, S. 2009–2014.
- Winter, Gerhard/
Heppe, Hansjörg Zum Willen des Steuergesetzgebers bei ausländischen Familienstiftungen. In: BB 2013, S. 2775–2779.
- Witesman, Eva M./
Fernandez, Sergio Government Contracts with Private Organizations: Are there Differences between Non-Profits and For-Profits? In: Non-Profit and Voluntary Sector Quarterly 2013, S. 689–715.
- Wojciech Sokolowski, S. Effects of Government Support of Nonprofit Institutions on Aggregate Private Philanthropy: Evidence from 40 Countries.

- In: Voluntas 2013, S. 359–381.
- Wörle–Himmel, Christof Vereinsrecht: 132 Tipps für die Vereinsarbeit. 2. Auflage, München 2013.
- Ylinen, Johannes Der Einfluss europäischen Rechts auf die berufsständischen Versorgungswerke in der Bundesrepublik Deutschland. Baden–Baden 2013.
- Zimmer, Anette Civil Societies Compared. Baden-Baden 2013.
- Zimmermann, Klaus Die Entwicklung des Stiftungsrechts 2013. In: NJW 2013, S. 3557–3563.
- Zollner, Johannes Anmerkung Stiftungsrecht Liechtenstein. In: PSR 2013, S. 191–192.
- Zollo, Ronald Organized Labor's Civic Niche. In: Non-Profit and Voluntary Sector Quarterly 2013, S. 781–802.
- Zotan, J. Acs Why Philanthropy Matters. Princeton 2013.

* Da der Begriff "Non-Profit-Recht" in der deutschen Rechtswissenschaft nicht eindeutig belegt ist, erhebt die Bibliographie keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Sie hat ihren Schwerpunkt im deutschen Stiftungs-, Vereins-, Genossenschafts- und Gemeinnützigkeitsrecht. Ausgewählte Werke aus benachbarten Disziplinen werden ebenfalls aufgenommen. Werke mehrerer Herausgeber werden unter dem Namen des in dem Werk erstgenannten Herausgebers unter gemeinsamer Nennung mit den übrigen Herausgebern aufgeführt. Für Österreich und die Schweiz findet sich eine eigene Auswahlbibliographie im Anschluss an den jeweiligen Länderbericht.

Autorenverzeichnis

Dr. <i>Oonagh B. Breen</i>	Sutherland School of Law University College Dublin Belfield, Dublin 4 IRLAND
Dr. <i>Ulrich Brömmling</i>	Brömmling Stiftungen Kommunikation Potsdamer Straße 71 10785 Berlin
Prof. Dr. <i>Michael Droege</i>	Johannes Gutenberg-Universität Mainz Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht Jakob-Welder-Weg 9 55128 Mainz
<i>Ingo Graffe</i>	Bergstraße 18 55424 Münster-Sarmsheim
Professor Dr. <i>Florian Haase</i> , M.I.Tax	Rödl & Partner Kehrwieder 9 20457 Hamburg
Dr. <i>Bohumil Havel</i>	PRK Partners Jachymova 2 Praha 1 post code: 110 00 TSCHECHIEN
Prof. Dr. <i>Klaus-Stefan Hohenstatt</i>	Freshfields Bruckhaus Deringer LLP Hohe Bleichen 7

20354 Hamburg

Univ.-Prof. Dr. *Susanne Kalss*, Wirtschaftsuniversität Wien
LL.M. (Florenz)
Institut für Zivil- und Unternehmensrecht
Welthandelsplatz 1
A-1020 Wien
ÖSTERREICH

Florian Kamp
Bucerius Law School
Institut für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen
Jungiusstraße 6
20355 Hamburg

Dr. *Nils Krause*, LL.M.
(Durham)
DLA Piper UK LLP
Jungfernstieg 7
20354 Hamburg

Dr. *Matthias Lodemann*
c/o Sozietät Schramm Meyer Kuhnke
Caffamacherreihe 8
20355 Hamburg

Dr. *Kateřina Ronovská*
Masaryk University
Faculty of Law
Veveří 70, Brno
post code: 611 80
TSCHECHIEN

Dr. *Martin Strahl*
c-k-s-s
Carlé Korn Stahl Strahl
Partnerschaft mbB Rechtsanwälte Steuerberater
Aachener Straße 1005
50858 Köln

Dr. *Reinmar Wolff*
Philipps-Universität Marburg

Institut für Verfahrensrecht

Universitätsstraße 6

35037 Marburg

Univ.-Prof. Dr. *Johannes
Zollner*

Karl-Franzens-Universität Graz

Institut für Österreichisches und Internationales
Unternehmensund Wirtschaftsrecht

Universitätsstraße 15

A-8010 Graz

ÖSTERREICH

Sachregister

EMILY PLATE-GODEFFROY

A

Affiliated fund (Tschechien) S. 178, 182, 183 ff., 185ff.

- Beendigung S. 184
- Begriff S. 183
- Errichtung S. 184
- Übersicht, tabellarisch S. 188 f.

Abgabenordnung (AO)

- Anwendungserlass zur ~ (AEAO) S. 93 ff.

Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse siehe

Forschungseinrichtung

Anwendungsbeobachtung S. 84

Arbeitsrecht

- kirchliches S. 41 ff.

Arbeitsrechtsregelungsgrundsatzgesetz (ARGG-EKD) S. 59

Arbeitsunfall siehe Verein

Aufsichtsverfassung S. 3, 14, 15, 17

Auftragsforschung siehe Forschungseinrichtung

B

Bargründung S. 75, 221, 224 f.

Beirat

- aufsichtsratsähnlicher Beirat einer Stiftung (Österreich) S. 224 f.
- Einrichtung eines Beirats einer Stiftung (Österreich) S. 224
- Unabhängigkeit der Beiratsmitglieder einer Stiftung (Österreich) S. 224

Bestandskraft

- von Bescheiden des Finanzamts S. 209

Betreuer

- Aufwandsentschädigung S. 204
- Umsatzsteuer siehe ebda

Betrieb gewerblicher Art (BgA) S. 79 ff., 84, 87 ff., 91, 214

Blutspendedienst S. 199

C

Caritas S. 41, 58 ff.

Central Remedial Clinic (CRC) S. 118 f., 122

Charities (Irland)

- Überblick über den Charity-Sektor (Irland) S. 106 ff.
- Missstände im irischen Charity-Sektor S. 117 ff.

Charities Act 2009 (Irland) S. 105 ff.

- jährliches Rechnungs- und Berichtswesen S. 114 f.
- "public benefit" S. 113 f.
- Register S. 110 ff.
- Regulierungsbehörde S. 110 ff.
- Umsetzung des ~ S. 105 ff.
- Zielsetzung S. 110

D

Dáil Public Accounts Committee (Irland) S. 118 f.

Dienstgemeinschaft

- kirchliche ~ S. 43 f., 46 f., 52, 58

Diskriminierung S. 44, 46

Dorfladen S. 21 f., 26

Dritter Weg S. 54, 56 f.

E

Ehebruch S. 45, 49 f.

Ehrenamtsstärkungsgesetz S. 2, 76, 93 ff.,

Einnahmenüberschussrechnung S. 84, 192, 211

Empfängerortprinzip S. 205

Endowment S. 96 f., 101, 103, 181, 183

- Zweckidentität S. 96

Entschädigung

- Betreuer S. 204
- Bezirksrat S. 215
- ehrenamtliche Tätigkeit S. 213

Europäische Stiftung siehe Fundatio Europaea

Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK) S. 41, 43, 46, 49 ff.

Evangelische Kirche in Deutschland (EKD) S. 41, 44, 59

- Richtlinie des Rates der EKD (2005) S. 44

F

Feststellung der Satzungsmäßigkeit S. 98 f.

Forschungseinrichtung S. 62 ff.

- Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse S. 64, 65 f., 70 f., 81 ff., 88, 91
- Auftragsforschung S. 64 ff., 70 ff., 80, 81 ff., 87 f., 90
- Ausgliederung von Forschungs- und Transfertätigkeiten S. 72 ff.
- Beistandsleistungen S. 89 f.
- Dienstleistung in Abgrenzung zur Auftragsforschung S. 82 f.
- echter Zuschuss S. 68
- Finanzierungserfordernis S. 66, 67, 69 f., 73
- Gemeinnützigkeit S. 71 f.
- hoheitliche Tätigkeit S. 87, 89 f.
- Leistungsaustausch S. 67 f., 78, 85 f.
- öffentlich-rechtliche ~ S. 78 f.
- private ~ S. 63 ff.
- Tochter-Kapitalgesellschaft S. 74 ff.
- wissenschaftliche Leistung S. 70 f.

Forschungstätigkeit S. 66, 70, 81, 83, 90 f.

Foundation fund (Tschechien) S. 177 ff., 180 ff., 184 ff., 188 f.

- Beendigung S. 181 f.
- Begriff S. 180 f.
- Errichtung S. 181
- Rechtsformwechsel S. 183
- Stifterwille (Founder) S. 182
- Übersicht, tabellarisch S. 188 f.
- Zweck S. 181

Fundatio Europaea S. 3

G

Genossenschaft S. 19 ff.

- eingetragene Genossenschaft S. 21 f., 28, 34, 37, 38
- Österreich S. 137, 140, 146
- Schwellenwerte 24, 26, 28 f., 38

Gebot der Selbstlosigkeit S. 76, 98, 213
Genossenschaftsgesetz/nouvelle 2006 S. 24 ff., 33
Gepräge-theorie S. 72
Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)
- gemeinnützige ~ (gGmbH) S. 76 f., 199, 213
Governance bei Non-Profit-Organisationen siehe Non-Profit Governance
Grundordnung der katholischen Kirche (GrO) S. 43 f., 51
Gutachten S. 70, 83

H

Heilbehandlung

- beruflicher Befähigungsnachweis S. 210

Hinduistische Religionsgemeinschaft

- als Körperschaft öffentlichen Rechts S. 201

Hochschule

- Beistandsleistung S. 89 f.
- Beteiligung an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) S. 87 f.
- Kooperation S. 78 ff, 85 ff.

Hochwasserkatastrophe S. 211 f.

Holst, Johan Throne S. 166

I

Idealverein siehe Verein

Insolvenzentgelt

- kein Anspruch auf ~ durch Gesellschafter (Österreich) S. 226

K

Kindergarten

- als eingetragener Verein S. 196
- Steuerpflicht bei kommunalem ~ S. 214

Kirchenaustritt S. 44, 46, 48, 53

Kleiderkammer S. 94

Kleinkooperative Vereinigungen S. 20 ff.

Kooperationsgesellschaft (haftungsbeschränkt) S. 19 ff., 28 ff.

- Aufsichtsrat S. 28, 33 f.
- gesetzliche Rücklage S. 28, 31 f.
- Mindestkapital S. 31 f., 34, 36

- Pflichtprüfung S. 28, 30, 32 ff., 38 f.
- Sacheinlage S. 28, 31
- Schwellenwert S. 36
- Umfirmierung S. 28 37 f.
- Vertreterversammlung S. 28, 33
- Wahrung schutzwürdiger Interessen S. 31 ff.

Kündigung

- wegen Ehebruchs S. 45, 49 f.

L

Labor S. 206

Leistungsaustausch siehe Forschungseinrichtung

Loyalitätsobliegenheiten

- des kirchlichen Arbeitnehmers S. 43 ff.

M

Mehrwertsteuersystemrichtlinie S. 192, 208

- Reform der ~ S. 192 f.

Mildtätigkeit

- vereinfachter Nachweis der ~ S. 94 f.

Mitgliederzeitschrift S. 216

Mittelthesaurierung

- unzulässige ~ S. 103 f.

Mittelverwendung

- zeitnahe ~ S. 95, 96, 102

Mittelweitergabe S. 95 f., 97

N

Nachstiftung

- Widerruf einer ~ (Österreich) S. 223

Nadační fond siehe Foundation fund

New Civil Code and Business Corporations Act (Tschechien) S. 177 ff.

Non-Profit-Governance (Österreich) S. 126, 131, 134, 138 f., 140

Non Profit Governance-Kodex (Österreich) S. 125 ff., 143 ff.

- Grundsätze S. 138 f.
- Rechenschaft; Rechnungslegung S. 141 f.
- Regelungsgegenstand S. 135 f.

- Zielrichtung S. 134 f.

Non-Profit-Organisation

- Begriff (Österreich) S. 135 f.
- Kontrolldefizit in ~ (Österreich) S. 126 f.
- Organe der ~ (Österreich) S. 139 f.

Norwegisches Stiftungsrecht S. 163 ff.

- Begriff der Stiftung S. 169
- Errichtung der Stiftung S. 169 f.
- Historie S. 166 f.
- Stiftelsesforeninger (Interessenorganisation für Stiftungen) S. 164
- Stiftelsesloven (Stiftungsgesetz) S. 169 ff.
- Stiftelsestilsynet (Stiftungsaufsicht) S. 170
- verfassungsrechtliche Grundlagen S. 167

Notargebühren

- für gemeinnützige Vereine und Stiftungen S. 194

Nullserie S. 70

O

Obst

- Entscheidung des EGMR in der Rs. Obst/Deutschland S. 44 f.

Österreichischer NPO-Governance Kodex siehe Non Profit Governance Kodex

„Ownership without a master“ siehe Trust fund

P

Pflegeleistung

- durch Angehörige S. 216

Pflichtprüfung siehe Kooperationsgesellschaft

Přidružený fond siehe affiliated fund

Prototyp S. 70

R

Rechnungslegung

- IDW-Entwurf zur ~ von Stiftungen S. 192

Rechtsprechung

- Entscheidungsübersicht Deutschland S. 193 ff.
- Entscheidungsübersicht Österreich S. 217 ff.

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der
Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei
Genossenschaften S. 19 ff.

Historie S. 24 ff.

Religionsfreiheit S. 9, 49, 51

Rücklagen

- Auflösung von ~ S. 102
- gesetzliche ~ bei der Kooperationsgesellschaft siehe ebda
- freie ~ S. 101 f., 103
- ~ für Beteiligungserhöhung S. 102
- nachholfähige ~ S. 103
- Wiederbeschaffungsrücklage S. 101 f.
- Zweckrücklage S. 100 f., 102

S

Sammelbescheinigung

- ~ bei Kleinspenden S. 212 f.

Schiedsspruch

- Bindungswirkung des ~ S. 201 f.

Siebenhaar

- Entscheidung des EGMR in der Rs. Siebenhaar/Deutschland S. 51

Selbstverwaltungsgarantie

- der Kirche S. 42, 46, 48, 51 f.

Spendennachweis

- PayPal-Bestätigung als ~ S. 213 f.

Stifter

- Zuwendung an den Stifter (Norwegen) S. 169 (Deutschland) S. 97 f.

Stifterwille S. 6, 7 ff., 223

Stiftung

- Aufhebung S. 7, 10 f., 12
- Auskunftsanspruch gegenüber ~ S. 195
- Begriff (Norwegen) siehe Norwegisches Stiftungsrecht
- Beirat (Österreich) siehe Beirat
- Errichtung einer ~ durch Kommune S. 197
- gewerbliche Einnahmen S. 209
- interne Kontrolle (Norwegen) S. 170 f.
- Mindestkapitalausstattung (Norwegen) S. 169

- parteinahe ~ S. 198
- Rechnungslegung siehe Rechnungslegung
- unselbständige ~ S. 195
- Zusammenlegung S. 10 ff.
- Zweckänderung S. 10 ff.

Stiftungsaufsicht S. 1 ff.

- Aufsichtsbehörde S. 1 ff.
- Aufsichtsmaßnahmen S. 7 ff.
- Erweiterung der Befugnisse S. 12 f.
- Funktionen S. 5 ff.
- grundrechtliche Verankerung S. 8 ff.
- materielles Instrumentarium S. 10 ff.
- Organisationsverfassung S. 13 ff.
- Rechtsgestaltung der ~ S. 5 ff.
- durch Selbstverwaltungskörperschaften S. 15 f.
- Stiftungsumwandlungsrecht S. 11
- verfassungsrechtliche Einordnung S. 7 ff.

Stiftungsaufsichtsbehörde siehe Stiftung Stiftungserklärung

- Änderung der ~ durch Stiftungsvorstand (Österreich) S. 222 f.

Stiftungspreis

- Besteuerung von ~ S. 207

Stiftungsprüfer

- Umbestellung eines ~ S. 226 Stiftungsregister
- in Irland siehe Charity Act 2009
- in Neuseeland S. 112
- in Norwegen S. 170 f.
- in Schottland S. 112

Stiftungssteuerung S. 1 ff.

Stiftungsvorstand

- Abberufung (Österreich) S. 222
- Genehmigung einer Nebentätigkeit des ~ S. 194 f.
- Selbstergänzungsrecht des ~ (Österreich) S. 221
- Vergütung des ehemaligen ~ (Österreich) S. 222
- Zusammensetzung (Norwegen) S. 169

Streikrecht S. 54 ff.

Svěřenský fond siehe Trust fund

T

Tafel S. [94](#)

Thon, Olav S. [172](#)

Trust fund (Tschechien) S. [177](#) ff.

- Affiliated fund in Abgrenzung zum ~ S. [185](#) ff.
- Begriff S. [179](#)
- Errichtung S. [179](#) f.
- Foundation fund in Abgrenzung zum ~ S. [184](#) ff.
- "ownership without a master" S. [179](#)
- Treugeber (founder) S. [179](#)
- Übersicht, tabellarisch S. [188](#) f.
- Verwalter (trust administrator) S. [180](#)

U

Umsatzsteuer

- ambulanter Pflegedienst S. [206](#)
- Arbeitsvermittlung S. [208](#)
- Berufsbetreuer S. [207](#)
- ehrenamtliche Tätigkeit S. [210](#) f.
- externe Anlageberatung für KAG-Sondervermögen S. [203](#)
- Jugendhilfe S. [212](#)
- Schwimmbad S. [203](#)
- Sponsoring S. [214](#)
- Vermittlungstätigkeiten Externer S. [205](#) f.

Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) S. [67](#)

Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) S. [23](#), [25](#), [28](#), [32](#), [34](#) f., [37](#)

US-Trust

- Ausschüttungen von ~ S. [205](#)

V

Verband (Österreich)

- Begriff S. [137](#)

Verein

- actio pro socio (Österreich) S. [218](#)
- Arbeitsunfall im ~ S. [197](#)
- Auflösung von ~sabteilung S. [193](#)
- eingetragener Verein S. [22](#) f.

- Eingliederung in öffentlich-rechtliche Körperschaft S. 193 f.
- Idealverein S. 196, 200 f.
- Minderheitenrechte S. 201
- Offenlegungspflicht des Jahresabschlusses des ~ (Österreich) S. 217 f.
- Sondervertreter (Österreich) S. 219
- Unterabteilung im Verhältnis zum ~ S. 195 f.
- unternehmerischer ~ S. 22
- verdeckte Gewinnausschüttung S. 207 f.
- Verschmelzung S. 196 f.
- wirtschaftlicher Verein S. 26, 200 f.

Vereinigungsfreiheit S. 20, 49

Vereinsbeschluss

- Nichtigkeit eines ~ (Österreich) S. 202

Vereinsgericht

- Bindungswirkung S. 194

Vereinsmitglied

- Aufnahmeanspruch S. 198
- Austritt aus wichtigem Grund S. 198 f.
- Schutz des ~ durch gesetzliche Unfallversicherung S. 197

Vereinsname S. 199

Vereinssatzung

- Schriftformerfordernis S. 200

Vereinsstatut

- Auslegung von Vereinsstatuten (Österreich) S. 220
- Streitschlichtung in ~ (Österreich) S. 220

Vereinsvorstand

- Notvorstand S. 197
- Untreue durch ~ S. 200

Vermögensverwaltung (Tschechien) S. 202 f.

Vorsteuerabzug

- Berechnung durch Mitgliedsstaat S. 202 f.

W

Wohlfahrtseinrichtung

- kirchliche S. 41 ff.

Z

Zuwendung an Stifter siehe Stifter

Zuwendungsbestätigung S. [63](#), [104](#), [214](#)

Zweckbetrieb

- Ausspielung als ~ S. [211](#)
- Lotterie als ~ S. [211](#)
- Zweckbetriebsfiktion S. [64](#), [65](#)

Zweiter Weg S. [54](#), [55](#) f.

Fußnoten

Chapter 1

- 1 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001, S. 56 u 58.
- 2 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001, S. 56.
- 3 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001, S. 56.
- 4 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001, S. 57.
- 5 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001, S. 58.
- 6 Stiftungsreport 2013/14, Kapitel 4, Wie gut sind Deutschlands Stiftungsaufsichtsbehörden?, S. 94ff., 96.
- 7 G. v. 21.3.2013, BGBl. I 2013, S. 556. Zur Genese: Gesetzentwürfe, BT-Drs. 17/11316, 17/11632, 17/12037. Beschlussempfehlung, BT-Drs. 17/12123. Beschlussempfehlungen des Bundesrates, BR-Drs. 663/1/12, Beschluss, BR-Drs. 663/12. Zum Ehrenamtsstärkungsgesetz aus der Literatur auch: *Hüttemann*, Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts, DB 2013, 774 ff.; ders., Bessere Rahmenbedingungen für den Dritten Sektor, DB 2012, 2592 ff.; *Schauhoff/Kirchhain*, Steuer- und zivilrechtliche Neuerungen für gemeinnützige Körperschaften und deren Förderer, FR 2013, 301 ff.; *Zimmermann*, Die Entwicklung des Stiftungsrechts 2013, NJW 2013, 3557 ff.; *Graffe*, Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes, Non Profit Law Yearbook 2012/13, S. 159 ff.; *Volland*, Auswirkungen des Ehrenamtsstärkungsgesetzes auf Stiftungen und (andere) gemeinnützige Organisationen, ZEV 2013, 320 ff.; *Schütz/Runte*, Das Ehrenamtsstärkungsgesetz – neue Impulse für den Non-Profit-Bereich?, DStR 2013, 1261 ff.
- 8 BT-Drs. 17/12037, S. 6.
- 9 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut der Europäischen Stiftung (FE) v. 8.2.2012, COM (2012) 35 final. Dazu: *Jakob*, Der Kommissionsvorschlag für eine Europäische Stiftung (Fundatio Europaea), npoR 2013, 1 ff.; *Jung*, Die Europäische Stiftung als Innovationsfeld des Europäischen Gesellschaftsrechts?, BB 2012, 1743 ff.; *Stöber*, Die geplante Europäische Stiftung, DStR 2012, 804 ff.; *Hüttemann*, Die EU entdeckt die Zivilgesellschaft – zum Vorschlag der Kommission für eine Europäische Stiftung, EuZW 2012, 441 f.; *Cranshaw*, Fundatio Europaea, Europäische Stiftung, DZWIR 2013, 299 ff.; *Hopt/von Hippel*, Die Europäische Stiftung – Zum Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Verordnung über das Statut der Europäischen Stiftung (FE), ZEuP 2013, 235 ff.; *Weitemeyer*, Der Kommissionsvorschlag zum Statut einer Europäischen Stiftung, NZG 2012,

- 1001 ff.; *Richter/Gollan*, Fundatio Europaea – Der Kommissionsvorschlag für eine Europäische Stiftung (FE), ZGR 2013, 551 ff.
- 10 Dies bedauernd: *Jakob*, Der Kommissionsvorschlag für eine Europäische Stiftung (Fundatio Europaea), npoR 2013, 1, 3 f.
- 11 Ausführlich: *Richter/Gollan*, Der Kommissionsvorschlag für eine Europäische Stiftung, ZGR 2013, 551, 576 ff.
- 12 Auch des Deutschen Bundesrates, siehe: Beschluss des Bundesrates, BR-Drs. 74/12. Dazu Stellungnahme der Europäischen Kommission v. 18.10.2012, COM(2012) 6922 final.
- 13 Dazu: Art. 45 FEV i.d.F. Europäisches Parlament, Angenommene Texte, 2.7.2013, P7_TA-Prov(2013)0293; Proposal for a Concil Regulation on the Statute for a European Foundation -Presidency compromise text, 28.8.2013, DRS 155 SOC 645, DOC 13168/13.
- 14 Hierzu m.w.N.: *Droege*, Europäisches Steuerverwaltungsrecht, in: Terhechte (Hrsg.), Verwaltungsrecht der Europäischen Union, 2011, § 28 Rn. 39 ff., 50.
- 15 Nur: Hof, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechtshandbuch, 4. Aufl. 2014, § 10 Rn. 8.
- 16 *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 4 Rn. 2; *Suerbaum*, in: Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli, Stiftungsrecht, 2011, C. Rn.165; vgl. Darstellung der Aufsichtsmittel bei Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 99.
- 17 Ausführlich zu den einzelnen Reformvorschlägen: *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 263 ff.; vgl. auch: *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 4 Rn. 21; MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, Vorbem. §§ 80 ff. Rn. 89 ff.; *Schulte*, Die Mehrfachkontrolle von Stiftungen, DÖV 1996, 497, 501 f.; *Seyfarth*, Die Geltungsberechtigung der staatlichen Stiftungsaufsicht über privatnützige Stiftungen und Stiftungen mit internen Kontrollmechanismen, ZSt 2008, 145; Staudinger/Hüttemann/Rawert, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 89. Zu Einwirkungsmöglichkeiten des Stifters auf die Aufsicht vgl. *Jakob*, Begrenzung und Ausschluss der stiftungsrechtlichen Kontrolle durch stiftungsautonome Bestimmungen, ZSt 2006, 63, 66 ff.
- 18 *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 4 Rn. 10 ff.
- 19 Zur Beratungsfunktion der Aufsicht nur: *Schulte*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 28.35 f.; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2013, Kapitel 3 Rn. 5.
- 20 Zusammenfassend hierzu: *Voßkuhle*, Neue Verwaltungsrechtswissenschaft, in: ders./Hoffmann-Riem/Schmidt-Aßmann (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. 1, 2. Aufl. 2012, § 1; *Franzius*, Funktionen des Verwaltungsrechts im Steuerungsparadigma der neuen Verwaltungsrechtswissenschaft, Die Verwaltung 39 (2006), 335 f. Zu Instrumenten der Regulierungsverwaltung auch: *Fehling*, in: ders./Ruffert, Regulierungsrecht, 2010, § 20. Zur Figur der Indienstnahme: *Klaus-Dieter Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, S. 11 ff.

- 21 BVerwG, Urt. v. 22.9.1972 – VII C 27.71, BVerwGE 40, 347, 350; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 46 Rn. 19; *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechtshandbuch, 4. Aufl. 2014, § 10 Rn. 40 ff.; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2012, Kap. 3 Rn. 1; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 95 ff., 241: „rechtsformspezifisches Schutzvakuum“; *Schulte*, Die Mehrfachkontrolle von Stiftungen, DÖV 1996, 497, 499: „typische[n] Gefährdungslage“; *Seyfarth*, Die Geltungsberechtigung der staatlichen Stiftungsaufsicht über privatnützige Stiftungen und Stiftungen mit internen Kontrollmechanismen, ZSt 2008, 145, 145; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 84.
- 22 *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 4 Rn. 14 f.; *MüKo/Reuter*, BGB, 6. Aufl. 2012, Vorbem. §§ 80 ff. Rn. 79; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2012, Kap. 3 Rn. 1; *Schulte*, Staat und Stiftung 1989, S. 82.
- 23 *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 84; siehe auch *MüKo/Reuter*, BGB, 6. Aufl. 2012, Vorbem. §§ 80 Rn. 79.
- 24 Vgl. nur: BGH, Urt. v. 3.3.1977 – III ZR 10/74, BGHZ 68, 142, 145 ff. Aus der Literatur: *Schulte*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 29.55 ff.; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2013, Kapitel 3 Rn. 47 ff.; *MüKo/Reuter*, BGB, Vorbem. §§ 80 ff. Rn. 79; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 101.
- 25 *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2012, Kap. 3 Rn. 2; *Schulte*, Die Mehrfachkontrolle von Stiftungen, DÖV 1996, 497, 499.
- 26 *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 4 Rn. 20.
- 27 *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 4 Rn. 14: „nicht nur rechtskontrollierende Aufsicht, sondern auch betreuende Fürsorge“; *Schulte*, Staat und Stiftung 1989, S. 83.
- 28 *Schulte*, Die Mehrfachkontrolle von Stiftungen, DÖV 1996, 497, 499.
- 29 *Schulte*, Die Mehrfachkontrolle von Stiftungen, DÖV 1996, 497, 499 f.
- 30 *Schulte*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 28.28 ff.; *Schulte*, Die Mehrfachkontrolle von Stiftungen, DÖV 1996, 497, 499; *Schulte*, Staat und Stiftung 1989, S. 85.
- 31 Vgl. Darstellung der Aufsichtsmittel bei *Suerbaum*, in: *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, 2011, C. Rn. 220 ff.; *Schulte*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 29.2. ff.; *Pöllmann*, Die Stiftungsaufsicht unter dem Zwang zur Deregulierung, ZSt 2005, 32, 34 f.; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2013, Kapitel 3 Rn. 10 ff.; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 99.
- 32 Zu letzterer grundlegend: *Wolfgang Kahl*, Die Staatsaufsicht, 2000; zuletzt: *H. Lühmann*, Die Staatsaufsicht zwischen staatlicher Kontrolle und Regulierung, 2014.
- 33 BVerwG, Urt. v. 22.9.1972 – VII C 27.71, BVerwGE 40, 347, 350 ff.; s.a. *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80

- ff. Rn. 42 f.; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2013, Kap. 3 Rn. 4; *Suerbaum*, in: *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, 2011, C. Rn. 167, 174 f.
- 34 *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 4 Rn. 13; *MüKo/Reuter*, BGB, 6. Aufl. 2012, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 77; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 249.
- 35 *Jakob*, Begrenzung und Ausschluss der stiftungsrechtlichen Kontrolle durch stiftungsautonome Bestimmungen, *ZSt* 2006, 63, 64; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2012, Kap. 3 Rn. 3; *Schulte*, Die Mehrfachkontrolle von Stiftungen, *DÖV* 1996, 497, 501; *Seyfarth*, Die Geltungsberechtigung der staatlichen Stiftungsaufsicht über privatnützige Stiftungen und Stiftungen mit internen Kontrollmechanismen, *ZSt* 2008, 145, 145; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 90.
- 36 Grundlegend: *Frowein*, Grundrecht auf Stiftung, 1976. S.a. *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechtshandbuch, 4. Aufl. 2014, § 4 Rn. 14 ff., 82.
- 37 Vgl. dazu etwa *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 5 Rn. 12 ff.; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 108 ff.; *Schulte*, Staat und Stiftung 1989, S. 35 ff.; *Stumpf*, in: *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, 2011, A. Rn. 36 ff.
- 38 So im Ergebnis auch *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 5 Rn. 18; *Schulte*, Staat und Stiftung 1989, S. 41.
- 39 *Schröder*, Stiftungsaufsicht im Spannungsfeld von Privatautonomie und Staatskontrolle – ein Beitrag zum Verhältnis von Staat und Stiftung, *DVBl* 2007, 207, 208 f.
- 40 *BVerwG*, Urt. v. 22.9.1972 – VII C 27.71, *BVerwGE* 40, 347, 348; *Schulte*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 28.3; *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 5 Rn. 27; *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechtshandbuch, 4. Aufl. 2014, § 4 Rn. 116 ff.; *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 111; *Schlüter/Stolte*, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2012, Kap. 3 Rn. 3; *Seyfarth*, Die Geltungsberechtigung der staatlichen Stiftungsaufsicht über privatnützige Stiftungen und Stiftungen mit internen Kontrollmechanismen, *ZSt* 2008, 145, 146; *Schulte*, Staat und Stiftung 1989, S. 52; *Schröder*, Stiftungsaufsicht im Spannungsfeld von Privatautonomie und Staatskontrolle – ein Beitrag zum Verhältnis von Staat und Stiftung, *DVBl* 2007, 207, 210; *Stumpf*, in: *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, 2011, A. Rn. 44; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 42.
- 41 Mit Rechtsprechungsnachweisen: *Andrick/Suerbaum*, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 5 Rn. 30; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 43.
- 42 *Schulte*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 28.10; *Schulte*, Staat und Stiftung 1989, S. 79. Vgl. auch m.w.N.: *MüKo/Reuter*,

- BGB, 6. Aufl. 2012, Vorbem. §§ 80 ff. Rn. 79.
- 43 Statt vieler: *Hof*, in: v. Campenhausen/Richter, Stiftungsrechtshandbuch, 4. Aufl. 2014, § 10 Rn. 7 ff.
- 44 Hierzu nur m.w.N.: *Schulte*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 28.13.
- 45 In hiesigem Kontext nur MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, Vorbem. §§ 80 ff. Rn. 80.
- 46 *Schröder*, Stiftungsaufsicht im Spannungsfeld von Privatautonomie und Staatskontrolle – ein Beitrag zum Verhältnis von Staat und Stiftung, DVBl 2007, 207, 211 f.; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 89 f.
- 47 Zur grundrechtlichen Stellung des Stifters nach der Gründungsphase vgl. *Jakob*, Schutz der Stiftung, 2006, S. 111 ff.
- 48 Diese betont insbesondere MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, Vorbem. §§ 80 ff. Rn. 80.
- 49 Siehe etwa § 14 Abs. 3 BaWürttStiftG; Art. 16 Abs. 1 BayStG; § 9 Abs. 1 S. 2 BremStiftG; § 8 Abs. 1 S. 2 NdsStiftG; § 8 Abs. 2 SaarlStiftG; § 6 Abs. 1 S. 2 SchlHolStiftG.
- 50 Zu den Tatbestandsvoraussetzungen siehe *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, § 87 Rn. 5 ff.
- 51 Zu dieser Forderung nunmehr *Hüttemann/Rawert*, Die notleidende Stiftung, ZIP 2013, 2136 ff. m.w.N. zum Meinungsstand. Siehe zur Interpretation der Unmöglichkeit auch *Stumpf*, in: *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, 2011, B. Rn. 9 ff.
- 52 *Saenger*, Zusammenlegung von Stiftungen, ZSt 2007, 81, 85 ff.; MüKo/Reuter, BGB, 6. Aufl. 2012, § 85 Rn. 2 ff.; MüKo/ders., BGB, 6. Aufl. 2012, § 87 Rn. 5 u. 14; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, § 85 Rn. 9 ff.; *Staudinger/dies.*, BGB, Neubearbeitung 2011, § 87 Rn. 17.
- 53 Nicht unzutreffend spricht *Arnold*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 27.1, von einem „Torso“.
- 54 Vgl. *Arnold*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 27. 1 ff.; *Meyn*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 25.22 ff.; *D. Reuter*, Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 37 , 45 ff.; *Saenger*, Zusammenlegung von Stiftungen, ZSt 2007, 81, 86; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, Neubearbeitung 2011, § 87 Rn. 3.
- 55 *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, Neubearbeitung 2011, § 87 Rn. 4 m.w.N.
- 56 *Saenger*, Zusammenlegung von Stiftungen, ZSt 2007, 81, 83; *Suerbaum*, in: *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, 2011, C. Rn. 353.
- 57 *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, Neubearbeitung 2011, § 87 Rn. 4.
- 58 Vgl. dazu *Seyfarth*, Die Geltungsberechtigung der staatlichen Stiftungsaufsicht über privatnützige Stiftungen und Stiftungen mit internen Kontrollmechanismen, ZSt 2008, 145, 148.
- 59 Siehe auch: BVerwG, Urt. v. 12.2.1998 – 3 C 55/96, BVerwGE 106, 177, 179.

- 60 Auch gleich lautendes Landesrecht sieht als gesperrt an *Andrick*, Novelliertes Stiftungsgesetz in Nordrhein-Westfalen, RNotZ 2005, 473, 474 unter Hinweis auf BVerfG, Beschl. v. 11.10.1966 – 2 BvL 15/64, BVerfGE 20, 238, 250. Weiter hingegen wie hier *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, § 87 Rn. 4; *MüKo/Reuter*, BGB, 6. Aufl. 2012, § 87 Rn. 5. Zur Reichweite der Sperrwirkung nur *Dreier/Stettner*, GG, Bd. 2, 2. Aufl. 2006, Art. 72 Rn. 24 ff.
- 61 Siehe nur: BVerfG, Beschl. v. 10.5.1977 – 1 BvR 514/68 u. 323/69, BVerfGE 45, 297, 341 u. 345; BVerfG, Beschl. v. 08.6.1960 – 1 BvR 580/53, BVerfGE 11, 192, 200; BVerfG, Beschl. v. 26.4.1988 – 2 BvL 13, 14/86, BVerfGE 78, 132, 144. Dazu *Dreier/Stettner*, GG, Bd. 2, 2. Aufl. 2006, Art. 72 Rn. 29.
- 62 BVerwG, Urt. v. 12.2.1998 – 3 C 55/96, BVerwGE 106, 177, 179; *Ballerstedt/Salzwedel*, Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen?, Gutachten E zum 44. Deutschen Juristentag, 1962, S. 9, sprechen gar von einem „kodifikatorischen Prinzip einer Aufteilung des Rechtsstoffs“.
- 63 *Saenger*, Zusammenlegung von Stiftungen, ZSt 2007, 81, 82; *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011, § 87 Rn. 4; *Suerbaum*, in: *Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli*, Stiftungsrecht, 2011, C. Rn. 352. Zu den hier nicht behandelten Gestaltungsspielräumen der Landesrechte hinsichtlich der Rechtsfolgen der Zusammenlegung und Zulegung aber: *Reuter*, Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 37, 45 ff.
- 64 *Staudinger/Hüttemann/Rawert*, Neubearbeitung 2011, § 87 Rn. 18.
- 65 Auch *Hüttemann*, Bessere Rahmenbedingungen für den Dritten Sektor, DB 12, 2592, 2597, konstatiert hier einen Reformbedarf.
- 66 Bundesverband Deutscher Stiftungen, StiftungsPosition 09-2013, S. 2.
- 67 Bundesverband Deutscher Stiftungen, StiftungsPosition 09-2013, S. 2.
- 68 BR-Drs. 663/1/12, S. 20.
- 69 *Hertel*, Wettbewerbsförderalismus im Stiftungsrecht?, ZRP 2000, 387 ff.
- 70 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Stiftungsrechts, BT-Drs. 14/8765, Begründung, S. 7. Siehe auch den Bericht der Bund-LänderArbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001, S. 63 ff. Zur Debatte auch m.w.N. *Weitemeyer/Franzius*, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer*, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 1.17 ff.
- 71 Etwa: BVerwG, Urt. v. 12.2.1998 – 3 C 55/96, BVerwGE 106, 177, 179 f.; BVerwG, Urt. v. 26.4.1968 – VII C 103.66, BVerwGE 29, 314, 316.
- 72 Bericht der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Stiftungsrecht vom 19.10.2001, S. 63.
- 73 BVerfG, Beschl. v. 8.6.1960 – 1 BvR 580/53, BVerfGE 11, 192, 199; vgl. zur Auslegung des Begriffs auch *Ballerstedt/Salzwedel*, Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen?, Gutachten E zum 44. Deutschen Juristentag, 1962, S. 55 ff.
- 74 BVerfG, Beschl. v. 10.3.1976 – 1 BvR 355/67, BVerfGE 42, 20, 30; BVerfG,

- Urt. v. 19.10.1982 – 2 BvF 1/81, BVerfGE 61, 149, 176 ff. Vgl. auch: Suerbaum, in: Stumpf/Suerbaum/Schulte/ Pauli, Stiftungsrecht, 2011, C. Rn. 7.
- 75 Dreier/Stettner, GG, Bd. 2, 2. Aufl. 2006, Art. 74 Rn. 16; siehe auch Andrick/Suerbaum, Stiftung und Aufsicht, 2001, § 5 Rn. 7.
- 76 BVerfG, Urt. v. 19.10.1982 – 2 BvF 1/81, BVerfGE 61, 149, 176.
- 77 Vgl. Mugdan, Materialien zum BGB Bd. I, 1899, S. 32, 149 ff., 397. Dazu auch: Suerbaum, in: Stumpf/Suerbaum/Schulte/Pauli, Stiftungsrecht, 2011, C. Rn. 1662; Reuter, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer, Landesstiftungsrecht, 2011, Rn. 3.2. f.
- 78 Ballerstedt/Salzwedel, Soll das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden, gegebenenfalls mit welchen Grundzügen?, Gutachten E zum 44. Deutschen Juristentag, 1962, S. 55.
- 79 Siehe hierzu nur Muscheler, Stiftungsrecht, 2. Aufl. 2011, § 2 Plädoyer für ein staatsfreies Stiftungsrecht, S. 27, 34 f.
- 80 Grundlegend BVerfG, Beschl. v. 5.12.2002 – 2 BvL 5, 6/98, BVerfGE 107, 59, 88 ff. T. Emde, Die demokratische Legitimation der funktionalen Selbstverwaltung, 1991.
- 81 Zu den Formen und Leistungen interföderalen Rechts siehe nur m.w.N. Rudolf, Kooperation im Bundesstaat, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2008, § 141 Rn. 54 ff., 86 ff.
- 82 Vgl. § 37 MDR-Staatsvertrag; § 37 NDR-Staatsvertrag; § 39 RBB-Staatsvertrag; § 37 SWR-Staatsvertrag; § 31 ZDF-Staatsvertrag .
- 83 BVerfG, Urt. v. 28.2.1961 – 2 BvG 2/60, BVerfGE 12, 205, 261; siehe auch Bullinger, Freiheit von Presse, Rundfunk, Film, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, 3. Aufl. 2009, § 163 Rn. 97.
- 84 Zu diesen nur H. Schneider, Verträge zwischen Gliedstaaten im Bundesstaat, VVDStRL 19 (1961), 1 ff.; Rudolf, Bund und Länder im aktuellen deutschen Verfassungsrecht, 1968, S. 34 ff.; R. Grawert, Verwaltungsabkommen zwischen Bund und Ländern in der Bundesrepublik Deutschland, 1967, S. 131 ff.; H.-P. Rill, Gliedstaatsverträge, 1972.

Chapter 2

- 1 Siehe beispielhaft den Antrag der SPD-Fraktion, BT-Drs. 17/9976 (neu), S. 3, und den Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 17/11579, S. 1.
- 2 Programm kino Würzburg eG, www.central-programmkino.de (letzter Abruf am 8.7.2014).
- 3 Naturerlebnisbad Luthe eG, www.naturerlebnisbad-luthe.de (letzter Abruf am 8.7.2014).
- 4 Referentenentwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften, www.bmjbv.de/SharedDocs/Downloads/DE/pdfs/Gesetze/RefE_Gesetz_zur_Einfu

- [bau bei Genossenschaften.pdf](#) (letzter Abruf am 8.7.2014).
- 5 BVerfG, Urt. v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77, 1 BvR 533/77, 1 BvR 419/78, 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290, 355; BVerfG, Beschl. v. 19.1.2001 – 1 BvR 1759/91, NJW 2001, 2617, 2618; *Wolff*, Die Macht des gesellschaftsrechtlichen Gesetzgebers – zur Ausgestaltung der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) und ihren Grenzen, in: Rechtswissenschaft 2013, 91, 93 f.
- 6 BVerfG, Beschl. v. 19.1.2001 – 1 BvR 1759/91, NJW 2001, 2617, 2618 f. (implizit); näher *Wolff*, Die Macht des gesellschaftsrechtlichen Gesetzgebers – zur Ausgestaltung der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) und ihren Grenzen, in: Rechtswissenschaft 2013, 91, 94 ff.
- 7 BVerfG, Urt. v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77, 1 BvR 533/77, 1 BvR 419/78, 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290, 353.
- 8 BVerfG, Urt. v. 1.3.1979 – 1 BvR 532/77, 1 BvR 533/77, 1 BvR 419/78, 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290, 359.
- 9 Zum Begriff Beuthien/ßeuthien, GenG, 15. Aufl. 2011, § 1 Rn. 6.
- 10 Zum Begriff Beuthien/ßeuthien, GenG, 15. Aufl. 2011, § 1 Rn. 27 ff.
- 11 Beuthien/ßeuthien, GenG, 15. Aufl. 2011, § 1 Rn. 12 ff.; Pöhlmann/Fandrich/Bloehs/ßandrich, GenG, 4. Aufl. 2012, § 1 Rn. 8 ff.
- 12 Siehe Beuthien/ßeuthien, GenG, 15. Aufl. 2011, § 1 Rn. 18.
- 13 Siehe Kleine Anfrage der Fraktion der FDP, BT-Drs. 16/2108.
- 14 Siehe MüKo/ßeuter, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 35 f. m. w. N.
- 15 OLG Frankfurt, Beschl. v. 22.5.2006 – 20 W 542/05, NJW-RR 2006, 1698.
- 16 MüKo/ßeuter, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 19; Palandt/ßllenberger, BGB, 73. Aufl. 2014, § 21 Rn. 7.
- 17 Vgl. MüKo/ßeuter, BGB, 6. Aufl. 2012, §§ 21, 22 Rn. 10 ff.
- 18 BVerwG, Urt. v. 24.4.1979 – 1 C 8/74, NJW 1979, 2261, 2264.
- 19 BVerwG, Urt. v. 24.4.1979 – 1 C 8/74, NJW 1979, 2261, 2264.
- 20 BVerwG, Urt. v. 24.4.1979 – 1 C 8/74, NJW 1979, 2261, 2263.
- 21 BGBI. I 2006, S. 1911.
- 22 BT-Drs. 16/1524, S. 8 f.
- 23 Bericht des Bundesministeriums der Justiz: Evaluierung der neuen Regelung über die Befreiung kleinerer Genossenschaften von der Verpflichtung zur Prüfung ihres Jahresabschlusses durch das Gesetz zur Einführung der Europäischen Genossenschaft und zur Änderung des Genossenschaftsrechts vom 14. August 2006 (BGBl. I 2006, S. 1911), Mai 2009 (unveröffentlicht).
- 24 Bericht (oben Fn. 23), S. 4.
- 25 Siehe auch die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 17/10654, Antwort zu Frage 13 (S. 7).
- 26 Bericht (oben Fn. 23), S. 4 f.
- 27 Bericht (oben Fn. 23), S. 5.
- 28 Bericht (oben Fn. 23), S. 6, 8 f.
- 29 Bericht (oben Fn. 23), S. 11.
- 30 Resolution der Generalversammlung der Vereinten Nationen, A/RES/64/136, Nr. 5 (S. 2): „The General Assembly (...) Encourages Governments to keep

under review, as appropriate, the legal and administrative provisions governing the activities of cooperatives in order to enhance the growth and sustainability of cooperatives in a rapidly changing socio-economic environment by, inter alia, providing a level playing field for cooperatives vis-à-vis other business and social enterprises, including appropriate tax incentives and access to financial services and markets“.

- 31 hib – heute im bundestag Nr. 227 vom 9.5.2012, Nr. 1 – „Kleine Genossenschaften“ sollten von Pflichtprüfung befreit werden.
- 32 BT-Drs. 17/10534.
- 33 BT-Drs. 17/10654, Antwort zu Fragen 19 und 20 (S. 9).
- 34 BT-Drs. 17/10654, Antwort zu Fragen 3 (S. 3) und 23 (S. 10).
- 35 BT-Drs. 17/10654, Antwort zu Fragen 25 und 26 (S. 11).
- 36 Antrag der SPD-Fraktion, BT-Drs. 17/9976 (neu). Der Antrag fordert zudem Regelungen für die Privatinsolvenz von Mitgliedern von Wohnungsgenossenschaften und eine erleichterte Finanzierung von Genossenschaften durch Aufnahme von Mitgliederdarlehen. Geprüft werden soll, ob die Haftungsprivilegierung des § 31a BGB auf Organmitglieder der Genossenschaft übertragen werden soll, ob ein KfW-Förderprogramm für genossenschaftliche Kultur- und Kreativunternehmer aufgelegt werden kann und ab welcher Darlehenssumme Kleinstgenossenschaften der Pflichtprüfung unterliegen sollten, wenn sie nicht bloß Kleinkredite von ihren Mitgliedern aufnehmen. Schließlich soll die Bundesregierung aufgefordert werden, sich bei der EU-Kommission für eine Beibehaltung der Dauerprüfung von Genossenschaftsbanken durch den Prüfungsverband einzusetzen.
- 37 Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 17/11579. Weiterhin fordert der Antrag, es Genossenschaften zu erleichtern, Kredite von ihren Mitgliedern aufzunehmen. Die Bundesregierung solle sich bei der EU-Kommission für eine Beibehaltung der Dauerprüfung von Genossenschaftsbanken durch den Prüfungsverband einsetzen. Es solle geprüft werden, inwieweit die Weiterführung insolventer Unternehmen durch Mitarbeiter erleichtert werden könne. Für die Insolvenz von Mitgliedern einer Wohnungsgenossenschaft sollten Regelungen und für den Fall der Veräußerung von Wohnungsbeständen ein Vorkaufsrecht für sich genossenschaftlich organisierende Mieter geschaffen werden.
- 38 Antrag der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 17/11828. Die Fraktion fordert außerdem, die demokratische Mitbestimmung in Genossenschaften zu stärken, den Anteil der investierenden Mitglieder im Vorstand zu beschränken, die Kreditaufnahme durch Genossenschaften bei ihren Mitgliedern zu erleichtern, Regelungen zur Sicherung des privatsolventen Mitglieds einer Wohnungsgenossenschaft zu treffen, Genossenschaften in der Bildung zu berücksichtigen, die Gemeinnützigkeit von Wohnungsgenossenschaften sicherzustellen, Genossenschaften zur sozialen Daseinsvorsorge in ländlichen Räumen und bestimmte andere Genossenschaften zu fördern.
- 39 Zuvor war die Gesellschaft stets als „Kooperativgesellschaft

- (haftungsbeschränkt)“ bezeichnet worden.
- 40 BT-Drs. 17/14037.
- 41 Deutscher Bundestag, Stenografischer Bericht der 250. Sitzung, S. 32232.
- 42 Deutschlands Zukunft gestalten, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, S. 22: „Wir werden die Gründung von Genossenschaften wie andere Existenzgründungen fördern. Dazu werden wir geeignete Förderinstrumente entwickeln und bestehende anpassen. Wir werden Genossenschaften die Möglichkeit der Finanzierung von Investitionen durch Mitgliederdarlehen wieder eröffnen.“
- 43 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 1, 15.
- 44 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 19.
- 45 S. Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 16.
- 46 So die Grundannahme des Referentenentwurfs (oben Fn. 4), S. 16 et pass.
- 47 Zum Ganzen BVerfG, Beschl. v. 19.1.2001 – 1 BvR 1759/91, NJW 2001, 2617, 2618.
- 48 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 16 f.
- 49 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 16 f.
- 50 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 29.
- 51 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 29.
- 52 Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 5a Rn. 21.
- 53 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 29.
- 54 So aber der Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 31.
- 55 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 21.
- 56 Zu bereits angebotenen Sonderpreisen der Prüfungsverbände siehe die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion Die Linke, BT-Drs. 17/10654 S. 8.
- 57 BVerfG, Beschl. v. 19.1.2001 – 1 BvR 1759/91, NJW 2001, 2617.
- 58 BVerfG, Beschl. v. 19.1.2001 – 1 BvR 1759/91, NJW 2001, 2617.
- 59 Mit der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) ist diese Hürde gefallen, aber nicht aus Gründen der Unzumutbarkeit für die Gesellschafter, sondern mit Blick auf den Wettbewerb mit ausländischen Rechtsformen.
- 60 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 16.
- 61 Stellungnahme des Deutschen Industrie- und Handelskammertags vom 20.3.2013, www.dihk.de/themenfelder/recht-steuern/privates-wirtschaftsrecht/gesellschaftsrecht-rechnungslegung/positionen/dihk-positionen/kooperationsgesellschaft (letzter Abruf am 8.7.2014).
- 62 Referentenentwurf (oben Fn. 4), S. 33.
- 63 Baumbach/Hueck/Fastrich, GmbHG, 20. Aufl. 2013, § 5a Rn. 16.
- 64 Dem steht die nicht entgegen, dass die Pflicht zum Ansparen der gesetzlichen Rücklage nicht bei 10.000 Euro enden sollte (siehe dazu a bb aaa). Gewiss mögen mit wachsender Rücklage die Anreize steigen, in eine Genossenschaft zu wechseln. Das ist wegen der dort gewährleisteten weitergehenden Sicherungen sinnvoll. Auch die dauerhaft ansparende Kooperationsgesellschaft wird aber nicht zum Wechsel gezwungen.

- 65 GdW-Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften (Kooperationsgesellschaft-Einführungsgesetz – KoopeG), März 2013, abrufbar unter http://web.gdw.de/uploads/pdf/stellungnahmen/GdW_StN_Novelle_GenG_Maerz_2013_Stand_22.03.13.pdf (letzter Abruf am 8.7.2014), S. 8.

Chapter 3

- 1 *Thüsing*, Das kirchliche Arbeitsrecht vor neuen Herausforderungen, ZTR 2006, 230.
- 2 *Czermak*, Religions- und Weltanschauungsrecht, 2008, S. 199.
- 3 *Geck/Schimmel*, Grenzen der Kündigung kirchlicher Arbeitsverhältnisse – Glaubwürdigkeit der Verkündung kontra Menschenwürde des Arbeitnehmers, AuR 1995, 177, 181.
- 4 Vgl. die Darstellung bei *Lodemann*, Kirchliche Loyalitätspflichten und die Europäische Menschenrechtskonvention, 2013, S. 6.
- 5 *Huster/Kaltenborn/Heinig/Schlüter*, Krankenhausrecht, 2010, § 16 B Rn. 23.
- 6 BVerfG, Beschl. v. 4.6.1985 – 2 BvR 1703, 1718/83, 856/84, BVerfGE 70, 138, 164.
- 7 BVerfG, Beschl. v. 25.3.1980 – 2 BvR 208/76, BVerfGE 53, 366, 404.
- 8 Zur Abgrenzung der Tendenzbetriebe vgl. *Schoenauer*, Die Kirchenklausel des § 9 AGG im Kontext des kirchlichen Dienst- und Arbeitsrechts, 2010, S. 58 f.
- 9 LAG Hamburg, Urt. v. 29.10.2008 – 3 Sa 15/08, AuR 2009, 97.
- 10 Zuletzt BAG, Urt. v. 25.4.2013 – 2 AZR 579/12, NZA 2013, 1131.
- 11 Dazu *Ehrlich*, Dienstgemeinschaft und Arbeitnehmerüberlassung, 2013, S. 25 ff.
- 12 Dazu *Loewe*, Die Behandlung Schwerbehinderter im kirchlichen Arbeitsrecht der katholischen Kirche, 2014.
- 13 BVerfG, Beschl. v. 4.6.1985 – 2 BvR 1703, 1718/83, 856/84, BVerfGE 70, 138, 165 f.
- 14 *Richardi*, Arbeitsrecht in der Kirche, 5. Aufl. 2009, S. 50 m.w.N.
- 15 Dazu ausführlich *Lodemann*, Kirchliche Loyalitätspflichten und die Europäische Menschenrechtskonvention, 2013, S. 67 ff.
- 16 *Fink-Jamann*, Das Antidiskriminierungsrecht und seine Folgen für die kirchliche Dienstgemeinschaft, 2009, S. 117.
- 17 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 425/03, NZA 2011, 277.
- 18 *Thüsing*, Grund und Grenzen der besonderen Loyalitätspflichten des kirchlichen Dienstes -Gedanken zu den verfassungsrechtlichen Garantien und europarechtlichen Herausforderungen, EssG 46 (2012), 129, 161.
- 19 BAG, Urt. v. 4.3.1980 – 1 AZR 1151/78, AP Nr. 4 zu Art. 140 GG; Urt. v. 14.10.1980 – 1 AZR 1274/79, AP Nr. 7 zu Art. 140 GG; Urt. v. 21.10.1982, 2 AZR 591/80, AP Nr. 14 zu Art. 140 GG.

- 20 BVerfG, Beschl. v. 4.6.1985 – 2 BvR 1703, 1718/83, 856/84, BVerfGE 70, 138, 167.
- 21 BVerfG, Beschl. v. 4.6.1985 – 2 BvR 1703, 1718/83, 856/84, BVerfGE 70, 138, 168.
- 22 BVerfG, Beschl. v. 4.6.1985 – 2 BvR 1703, 1718/83, 856/84, BVerfGE 70, 138, 168.
- 23 *Lodemann*, Kirchliche Loyalitätspflichten und die Europäische Menschenrechtskonvention, 2013, S. 71.
- 24 *Thüsing*, Kirchliches Arbeitsrecht, 2006, S. 112.
- 25 Zu nennen sind insbesondere die Arbeiten von *Fink-Jamann*, Das Antidiskriminierungsrecht und seine Folgen für die kirchliche Dienstgemeinschaft, 2009; *Schoenauer*, Die Kirchenklausel des § 9 AGG im Kontext des kirchlichen Dienst- und Arbeitsrechts, 2010, sowie *Thüsing/Fink-Jamann/von Hoff*, Das kirchliche Selbstbestimmungsrecht als Legitimation zur Unterscheidung nach der Religion, ZfA 2009, 153 ff.
- 26 BAG, Urt. v. 6. 11. 2008 – 2 AZR 523/07, NZA 2009, 361, 363. Zur dogmatischen Herleitung ausführlich *Groh*, Einstellungs- und Kündigungskriterien kirchlicher Arbeitgeber vor dem Hintergrund des § 9 AGG, 2009, S. 21 ff.
- 27 Europäische Kommission, Aufforderungsschreiben an die BRD vom 31.01.2008, K(2008)0103, S. 5; Verfahren eingestellt am 28.10.2010.
- 28 *Budde*, Kirchenaustritt als Kündigungsgrund?, AuR 2005, 353, 357; *ErfKSchlachter*, 14. Aufl. 2014, § 9 AGG Rn. 3; *Groh*, Einstellungs- und Kündigungskriterien kirchlicher Arbeitgeber vor dem Hintergrund des § 9 AGG, 2009, S. 170; vgl. auch *Reichold*, Europa und das deutsche kirchliche Arbeitsrecht – Auswirkungen der Antidiskriminierungs-Richtlinie 2000/78/EG auf kirchliche Arbeitsverhältnisse, NZA 2001, 1054, 1060; *Schliemann*, Europa und das deutsche kirchliche Arbeitsrecht – Kooperation oder Konfrontation?, NZA 2003, 407, 411 f.; aus der Rechtsprechung ArbG Hamburg, Urt. v. 4.12.2007, 20 Ca 105/07, AuR 2008, 109, 110.
- 29 Statt vieler exemplarisch *Fink-Jamann*, Das Antidiskriminierungsrecht und seine Folgen für die kirchliche Dienstgemeinschaft, 2009, S. 383 ff.; *Schoenauer*, Die Kirchenklausel des § 9 AGG im Kontext des kirchlichen Dienst- und Arbeitsrechts, 2010, S. 250; *Thüsing/Fink-Jamann/von Hoff*, Das kirchliche Selbstbestimmungsrecht als Legitimation zur Unterscheidung nach der Religion, ZfA 2009, 153, 179.
- 30 *Lodemann*, Kirchliche Loyalitätspflichten und die Europäische Menschenrechtskonvention, 2013, S. 129.
- 31 *Callies/Ruffert/IFaldhof*, EGV/EUV, 4. Aufl. 2011, Art. 17 AEUV Rn. 6.
- 32 *Grabitz/Hilf/Nettesheim/Classen*, Das Recht der Europäischen Union, 50. Ergänzungslieferung 2013, Art. 17 AEUV Rn. 62.
- 33 Dazu ausführlich *Lodemann*, Kirchliche Loyalitätspflichten und die Europäische Menschenrechtskonvention, 2013, S. 270 ff.
- 34 BAG, Urt. v. 8.9.2011 – 2 AZR 543/10, NZA 2012, 443, 447.

- 35 BAG, Urt. v. 8.9.2011 – 2 AZR 543/10, NZA 2012, 443, 447.
- 36 Vgl. *Lodemann*, Kirchliche Loyalitätspflichten und die Europäische Menschenrechtskonvention, 2013, S. 133 ff.
- 37 BAG, Urt. v. 25.4.2013 – 2 AZR 579/12, NZA 2013, 1131, 1133.
- 38 BAG, Urt. v. 25.4.2013 – 2 AZR 579/12, NZA 2013, 1131, 1134, 1136.
- 39 BAG, Urt. v. 25.4.2013 – 2 AZR 579/12, NZA 2013, 1131, 1134.
- 40 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 425/03, NZA 2011, 277.
- 41 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 425/03, NZA 2011, 277, 278.
- 42 EKMR, Entscheidung vom 6.9.1989 – 12242/86 – Rommelfänger ./ Deutschland.
- 43 EGMR, Urt. v. 26.10.2010 – 30985/96, BeckRS 2001, 21581.
- 44 *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention, 5. Aufl. 2012, S. 296.
- 45 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 425/03, NZA 2011, 277, 279.
- 46 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 425/03, NZA 2011, 277, 279.
- 47 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 1620/03, NZA 2011, 279.
- 48 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 1620/03, NZA 2011, 279, 281.
- 49 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 1620/03, NZA 2011, 279, 282.
- 50 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 1620/03, NZA 2011, 279, 282.
- 51 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 1620/03, NZA 2011, 279, 282.
- 52 EGMR, Urt. v. 3.2.2011 – 18136/02 – Siebenhaar/Deutschland Rn. 45 ff.
- 53 Ausführlich zum Folgenden *Lodemann*, Kirchliche Loyalitätspflichten und die Europäische Menschenrechtskonvention, 2013, S. 158 ff.; wie dort *Thüsing*, EssG 46 (2012), 129, 155 ff.
- 54 EGMR, Urt. v. 23.9.2010 – 425/03, NZA 2011, 277, 279.
- 55 Wie hier auch *Plum*, Kirchliche Loyalitätsobliegenheiten im Lichte der Rechtsprechung des EGMR, NZA 2011, 1194, 1999.
- 56 *Hammer*, Europäische Wende im kirchlichen Arbeitsrecht?, AuR 2011, 278, 283
- 57 *Mayer*, Menschenrecht vor Gottesrecht – Zu dem Verhältnis des kirchlichen Arbeitsrechts zu den universellen Menschenrechten, dbr 12/2010, 19, 21 spricht von einer „Corporate Identity“ der Kirchen.
- 58 Vgl. EGMR, Urt. v. 9.7.2013 – 2330/09 – Păstorul cel Bun/Romania Rn. 137.
- 59 Vgl. *Joussen*, Die Folgen des Mormonen- und des Kirchenmusikerfalls für das kirchliche Arbeitsrecht in Deutschland, RdA 2011, 173, 175.
- 60 *Germann/de Wall*, Kirchliche Dienstgemeinschaft und Europarecht, GS Blomeyer (2004), S. 549, 576; *Thüsing*, Das kirchliche Arbeitsrecht vor neuen Herausforderungen, ZTR 2006, 230, 232.
- 61 Vgl. etwa *Dütz*, Neue Grundlagen im Arbeitsrecht der katholischen Kirche, NJW 1994, 1369; ders., Kirchliches Individualarbeitsrecht und Europarecht, FG Augsburg (2003), S. 103, 104.
- 62 *Lodemann*, Kirchliche Loyalitätspflichten und die Europäische Menschenrechtskonvention, 2013, S. 315.
- 63 Nach einer aktuellen Umfrage des Erzbistums Köln sind etwa kirchliche Werte in Bezug auf Ehe und Familie wenig bekannt, vgl. Erzbistum Köln,

- Zusammenschau der Stellungnahmen v. 12.12.2013.
- 64 BVerfG, Beschl. v. 14.4.2004 – 2 BVR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 317.
- 65 BVerfG, Beschl. v. 14.4.2004 – 2 BVR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 319.
- 66 BVerfG, Beschl. v. 14.4.2004 – 2 BVR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 325 ff.
- 67 *Papier*, Umsetzung und Wirkung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte aus der Perspektive der nationalen deutschen Gerichte, EuGRZ 2006, 1, 3.
- 68 BVerfG, Beschl. v. 4.6.1985 – 2 BvR 1703, 1718/83, 856/84, BVerfGE 70, 138, 168.
- 69 *Richardi/Thüsing*, Kein Arbeitskampf in der Diakonie, AuR 2002, 94, 95.
- 70 *Thüsing*, Kirchliches Arbeitsrecht, 2006, S. 116.
- 71 Zu den Details und den Unterschieden der Großkirchen siehe *Thüsing*, Kirchliches Arbeitsrecht, 2006, S. 117 ff.
- 72 *Kühling*, Arbeitskampf in der Diakonie, AuR 2001, 241, 243 f.
- 73 LAG Hamm, Urt. v. 13. 1. 2011 – 8 Sa 788/10, NZA-RR 2011, 185, 195. Dazu ausführlich *Joussen*, Grundlagen, Entwicklungen und Perspektiven des kollektiven Arbeitsrechts, EssG 46 (2012), 53, 67 ff.
- 74 LAG Hamm, Urt. v. 13. 1. 2011 – 8 Sa 788/10, NZA-RR 2011, 185, 197.
- 75 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 611/11, NZA 2013, 437.
- 76 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 611/11, NZA 2013, 437, 441.
- 77 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 611/11, NZA 2013, 437, 442.
- 78 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 611/11, NZA 2013, 437, 443.
- 79 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 611/11, NZA 2013, 437, 444.
- 80 *Reichhold*, Ein „Ja, aber“ zum Streikverbot in den Kirchen und ihren Einrichtungen, NZA 2013, 585.
- 81 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 179/11, NZA 2013, 448, 460 f.
- 82 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 179/11, NZA 2013, 448, 462.
- 83 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 179/11, NZA 2013, 448, 463.
- 84 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 179/11, NZA 2013, 448, 463.
- 85 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 179/11, NZA 2013, 448, 463.
- 86 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 179/11, NZA 2013, 448, 464.
- 87 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 179/11, NZA 2013, 448, 464.
- 88 BAG, Urt. v. 20.11.2012 – 1 AZR 179/11, NZA 2013, 448, 464.
- 89 Vgl. bereits *Schubert*, Rechtmäßigkeit von Arbeitskampfmaßnahmen gegen kirchliche Einrichtungen auf dem sog. Zweiten Weg, RdA 2011, 270, 280.
- 90 Zweifelnd *Rehm*, Streikrecht in der Kirche – Vereinbarkeit mit dem Dritten Weg?, NZA 2011, 1211, 1213.
- 91 *Willemsen/Mehrens*, Weltliches Arbeitsrecht und christliche Dienstgemeinschaft, NZA 2011, 1205, 1211.
- 92 Ausführlich zum jeweiligen Handlungsbedarf von *Tiling*, Blick ins Kirchenarbeitsrecht: Was bedeuten die „Streik-Urteile“ des BAG für die Praxis?, öAT 2013, 160, 163.
- 93 *Reichhold*, Ein „Ja, aber“ zum Streikverbot in den Kirchen und ihren Einrichtungen, NZA 2013, 585, 590.

- 94 Abrufbar etwa unter http://news.lambertus.de/res/100250/AR/NL_6_2013/2013-06-24_Argumentationshilfe_ZutrittsrechtGewerkschaften_VS.PDF, Stand. 20.12.2013.
- 95 Caritasverband, Argumentationshilfe, 2013, S. 4.
- 96 Caritasverband, Argumentationshilfe, 2013, S. 5.
- 97 Caritasverband, Argumentationshilfe, 2013, S. 6.
- 98 Joussen, Grundlagen, Entwicklungen und Perspektiven des kollektiven Arbeitsrechts, EssG 46 (2012), 53, 85.
- 99 Robbers, Ein Angebot an die Gewerkschaften, 2013, <http://www.lto.de/recht/hintergruende/h/evangelische-kirche-arbeitsrecht-reform-streik-gewerkschaft/>.
- 100 von Tiling, Blick ins Kirchenarbeitsrecht: Was bedeuten die „Streik-Urteile“ des BAG für die Praxis?, öAT 2013, 160, 163.

Chapter 4

- 1 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG.
- 2 Vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 1 UStG. Die Ausnahme von der Anwendung des nicht ermäßigten Steuersatzes wegen Wettbewerbstätigkeit ist für Forschungseinrichtungen nicht einschlägig, vgl. Abschn. 12.9 Abs. 10 S. 1 Nr. 8 UStAE.
- 3 Vgl. § 3 Nr. 3 GrEStG.
- 4 Vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG.
- 5 Vgl. OFD Münster, Verfügung v. 16.5.1990 – S 2706 – 73 – St 13 – 31, DB 1990, 1212, 1213, Rn. 1 Buchst. c.
- 6 Vgl. BFH, Urt. v. 30.11.1995 – V R 29/91, BStBl. II 1997, 189.
- 7 Vgl. BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631, 632.
- 8 Vgl. Jahressteuergesetz (JStG) 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523.
- 9 Vgl. auch Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl. 2009, Kap. G Rn. 86.
- 10 Vgl. BFH, Urt. v. 4.6.2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660; ähnlich FG Hessen, Urt. v. 16.5.2008 – 4 K 2905/06, juris, wonach bei Einrichtungen i.S.d. § 68 AO die Prüfung der Zweckbetriebsvoraussetzungen nach § 65 AO – und damit auch des nicht erheblichen Wettbewerbs – dann nicht vorzunehmen ist, wenn es sich bei der wirtschaftlichen Betätigung um Leistungen handelt, die unmittelbar der Zweckerfüllung nach dem Satzungszweck dienen. Letzteres ist bei Forschungstätigkeiten gegeben.
- 11 In dieser Höhe wird jeweils ein Freibetrag gewährt, vgl. § 24 S. 1 KStG, § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG.
- 12 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.9.1999 – IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999,

- 944, unter Abschn. III.; Finanzministerium Bayern, Erlass v. 13.4.2000 – 33 – S 0171 – 81/33 – 17 787, DB 2000, 954.
- 13 Vgl. Finanzministerium Bayern, Erlass v. 13.4.2000 – 33 – S 0171 – 81/33 – 17 787, DB 2000, 954, Rn. 3.
- 14 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.9.1999 – IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999, 944, Abschn. III, Rn. 5.
- 15 Vgl. ausdrücklich OFD Frankfurt/M., Verfügung v. 16.6.2005 – S 0187 A – 12 – St 1.03, StEK AO 1977 § 68 Nr. 31; zutreffend kritisch *Jost*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Rn. 276/6 (Stand: Dezember 2010).
- 16 Vgl. Abschn. III. 2 des BMF-Schreibens v. 22.9.1999 – IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999, 944.
- 17 Vgl. Finanzministerium Bayern, Erlass v. 13.4.2000 – 33 – S 0171 – 81/33 – 17 787, DB 2000, 954, Rn. 1.
- 18 Vgl. Abschn. 10.2 Abs. 10 Satz 5 UStAE.
- 19 Vgl. BFH, Urt. v. 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl. II 2009, 749, 752.
- 20 Vgl. OFD Rheinland, Verfügung v. 28.9.2009 – S 2706 – 1032 – St 134 (gleich lautend OFD Münster, Verfügung v. 28.9.2009 – S 2706 – 73 – St 13-33), DB 2009, 2292.
- 21 Vgl. *Widmann*, in: Achatz, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen, 2. Aufl. 2004, S. 257, 263; *Scholtz*, in: Koch/Scholtz, AO, 5. Aufl. 1996, § 14 Rn. 17.
- 22 Vgl. *Strahl*, Steuerliche Konsequenzen der Verwertung von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen durch Hochschulen und gemeinnützige Forschungseinrichtungen, DStR 2000, 2163, 2165, mit Verweis auf den Bericht „Körperschaftsteuerrechtliche und umsatzsteuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Drittmittelforschung der Hochschulen“ der Arbeitsgruppe „Hochschulen“ der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vom 5.11.1993, n.v., Rn. 36.
- 23 Vgl. BFH, Urt. v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; vgl. dazu auch ausführlich unten Abschn. A. II. 3.
- 24 Vgl. BFH, Urt. v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281.
- 25 So zutreffend *Wallenhorst*, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl. 2009, Kap. G Rn. 88.
- 26 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.9.1999 – IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999, 944, Abschn. IV.
- 27 So *Schauhoff*, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7 Rn. 105. Ähnlich äußern sich *Buchna/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010, S. 468, wonach Materialprüfungen und Blutalkoholuntersuchungen im Auftrag der Strafverfolgungsbehörden zu den Tätigkeiten rechnen, welche nicht über die Anwendung gesicherter Erkenntnisse hinausgehen; vgl. auch Gesetzesbegründung zu § 68 Nr. 9 AO, BR-Drs. 390/96, 88 f.

- 28 So die Erläuterung von *Krüger*, in: Schwarz, AO, § 52 Rn. 20 (Stand: Februar 2011), zu § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO.
- 29 Vgl. auch *Wohlgenannt*, in: Diemer, Der Wissenschaftsbegriff, 1970, S. 238, 248, der als wesentliches Charakteristikum der Wissenschaft das „Streben nach Erkenntnis“ herausstellt.
- 30 Dies ergibt sich auch aus Abschn. II. 4 der Gründe des BFH-Urteils v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631, 634, wo es heißt: „Dabei ist bei einer Forschungseinrichtung davon auszugehen, dass der Zuwachs an Wissen und Erfahrung der wissenschaftlichen Mitarbeiter, der mit jedem Auftrag einhergeht, für die Annahme einer Unterordnung der Auftragsforschung unter den gemeinnützigen Zweck des Klägers allein nicht ausreicht.“
- 31 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.9.1999 – IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999, 944, Abschn. I. 5.
- 32 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.9.1999 – IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999, 944, Abschn. I. 2; bestätigend BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.
- 33 Vgl. BFH, Urt. v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.
- 34 Vgl. OFD Frankfurt, Verfügung S 0187 A – 12 – St 1.03, StEK AO § 68 Nr. 31.
- 35 Vgl. dazu *Hüttemann*, Der neue Anwendungserlass zum Abschnitt „Steuerbegünstigte Zwecke“, DB 2012, 250.
- 36 Vgl. Finanzministerium Bayern, Erlass v. 13.4.2000 – 33 – S 0171 – 81/33 – 17 787, DB 2000, 954.
- 37 Vgl. BFH, Urt. v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449.
- 38 Vgl. dazu im Einzelnen *Schießl*, Die Ausgliederung von Idealvereinen auf Kapitalgesellschaften, 2003, S. 67-72.
- 39 Vgl. z.B. BFH, Urt. v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753; *Steffen*, Neuregelungen der Unternehmenssteuerreform für die Ertragsbesteuerung der juristischen Person des öffentlichen Rechts, DStR 2000, 2025.
- 40 Vgl. BFH, Urt. v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753, 754.
- 41 Vgl. *Thieme*, Steuersenkungsgesetz: Änderungen bei der Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts und Lösungsansätze zur Steueroptimierung, FR 2000, 1074, 1075.
- 42 Vgl. *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, 1991, 155 m.w.N. in Fn. 22; *Orth*, Gemeinnützigkeit und Wirtschaftstätigkeit, FR 1995, 253, 257.
- 43 Vgl. *Schick*, Die Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer GmbH und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, DB 1985, 1812.
- 44 Vgl. BFH, Urt. v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753, 754.
- 45 Vgl. *Märkle/Alber*, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 12. Aufl. 2008, S. 238.
- 46 Vgl. BFH, Urt. v. 12.5.1997 – I R 164/94, BFH/NV 1997, 825.
- 47 Vgl. BFH, Urt. v. 26.8.1993 – I R 86/92, BStBl. II 1994, 168.
- 48 Vgl. BFH, Urt. v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455.
- 49 Vgl. BFH, Urt. v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415.
- 50 Vgl. BFH, Urt. v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; vgl. dazu auch

- oben Abschn. A. I. 3 Buchst. c.
- 51 Vgl. AEAO zu § 64 Tz. 3 S. 6.
- 52 Vgl. z.B. OFD Frankfurt/M., Verfügung v. 22.2.1999 – S 2729 A – 3 – St II 12, DStR 1999, 1111; AEAO zu § 64 Tz. 3 S. 7.
- 53 Vgl. dazu AEAO zu § 55 Tz. 2 S. 2, wonach auch der Gewinn aus Zweckbetrieben und aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie der Überschuss aus der Vermögensverwaltung nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen.
- 54 Vgl. zur Verwendung von Mitteln für die Kapitalausstattung einer gemeinnützigen TochterGmbH ausdrücklich FinMin. Brandenburg, Verfügung v. 22.12.2004 – 35 – S 0174 – 3/01, DStR 2005, 290; *Strahl*, Rechtliche Verselbständigung wirtschaftlicher Aktivitäten von gemeinnützigen Forschungseinrichtungen, FR 2005, 1241, 1243-1246.
- 55 Vgl. OFD Rheinland, Verfügung v. 20.9.2012 – S 0174 – 2012/0005, DStR 2013, 44.
- 56 Vgl. dazu auch AEAO zu § 55 Tz. 26 S. 2.
- 57 Vgl. Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) v. 21.3.2003, BGBl. I 2013, 556.
- 58 Vgl. Art. 12 Abs. 3 Ehrenamtsstärkungsgesetz.
- 59 Vgl. *Jost*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Rn. 119 (Stand: März 2010).
- 60 Vgl. AEAO zu § 55 Tz. 28.
- 61 Vgl. OFD Frankfurt/M., Rundverfügung v. 20.2.2012 – S 0177 A – I – St 53, KSt-Kartei HE, § 5 KStG, Karte H 71, juris.
- 62 Vgl. BFH, Beschluss v. 1.7.2009 – I R 6/08, BFH/NV 2009, 1837, Rn. 15.
- 63 Zuvor verlangte die Finanzverwaltung, dass die Zuführung zur freien Rücklage zeitnah erfolgt; eine Nachholung wurde nicht zugelassen, vgl. AEAO a.F. zu § 58 Tz. 15 S. 1.
- 64 Vgl. *Buchna/Seeger/Brox*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl. 2010, S. 155.
- 65 Vgl. § 4 Abs. 5 KStG.
- 66 Vgl. RFH, Gutachten v. 9.7.1937 – V D 1/37, RStBl. 1937, 1306, 1307 („Die Forschungs- und Lehrtätigkeit einer Universität ist unzweifelhaft eine öffentlich-rechtliche Tätigkeit und damit Ausübung der öffentlichen Gewalt.“).
- 67 Vgl. zuletzt BFH, Urt. v. 10.11.2011 – V R 41/10, DStR 2012, 348.
- 68 Vgl. OFD Niedersachsen, Verfügung v. 27.7.2012 – S 7106 – 283 – St 171, DStR 2012, 1923.
- 69 Vgl. Koalitionsvertrag v. 27.11./14.12.2013, S. 64.
- 70 Vgl. R 6 Abs. 5 S. 1 KStR 2004.
- 71 Vgl. H 6 (Einrichtung) KStH 2008.
- 72 Vgl. R 6 Abs. 3 S. 1 KStR 2004.
- 73 Vgl. R 6 Abs. 4 S. 2 KStR 2004.
- 74 Vgl. R 6 Abs. 5 S. 4, 5 KStR 2004.
- 75 Vgl. BFH, Urt. v. 25.10.1989 – V R 105/85, BStBl. II 1990, 868; vgl. auch

- Meier/Semelka, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 KStG Rn. 27 (Stand: März 2009).
- 76 Vgl. BFH, Urt. v. 15.4.2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280 (unter Abschn. II. B. 2 Buchst. e der Urteilsgründe).
- 77 Vgl. BFH, Urt. v. 17.3.2010 – XI R 17/08, BFH/NV 2010, 2359.
- 78 Vgl. OFD Rheinland, Verfügung v. 28.9.2009 – S 2706 – 1032 – St 134 v. 28.9.2009 = OFD Münster, Verfügung v. 28.9.2009 – S 2706 – 73 – St 13 – 33, DB 2009, 2292.
- 79 Ihr entspricht die gewerbesteuerliche Freistellung in § 3 Nr. 30 GewStG.
- 80 Vgl. BVerfG, Urt. v. 29.5.1973 – 1 BvR 424/71, 325/72, BVerfGE 35, 79, 113.
- 81 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.9.1999 – IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999, 944, Abschn. IV.1.
- 82 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.9.1999 – IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999, 944, Abschn. IV.2.
- 83 Vgl. OFD Magdeburg, Verfügung v. 2.12.2005 – S 2738e – 02 – St 217; Begründung: „Einer klinischen Prüfung bedarf es nach § 22 Abs. 3 AMG nicht, wenn die beizubringenden Erkenntnisse *bereits aus bekannten abgeleitet* werden können.“
- 84 Vgl. Gesetzesbegründung zu § 68 Nr. 9 AO, BR-Drs. 390/96, 88 f.
- 85 Vgl. BMF, Schreiben v. 22.9.1999 – IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999, 944, Abschn. IV.3.
- 86 Vgl. OFD Magdeburg, Verfügung v. 2.12.2005 – S 2738e – 02 – St 217; Erläuterung: „Dabei handelt es sich um Beobachtungsstudien von Behandlungsmaßnahmen mit verkehrsfähigen Medikamenten, die im Rahmen der routinemäßigen Anwendung durch den Arzt an Patienten erfolgen.“
- 87 Vgl. OFD Hannover, Verfügung v. 14.8.2007 – S 0187 – 21 – StO 253.
- 88 Vgl. BMF, Schreiben v. 8.8.2005 – IV B 7 – S 2706a – 4/05, BStBl. I 2005, 831.
- 89 Vgl. BFH, Urt. v. 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl. II 2009, 749, 752; BFH Urt. v. 3.3.2011 – V R 23/10, BStBl. II 2012, 74; BFH Urt. v. 1.12.2011 – V R 1/11, DB 2012, 324, 325, Rn. 15.
- 90 Vgl. OFD Rheinland, Verfügung v. 28.9.2009 – S 2706 – 1032 – St 134 (gleichlautend OFD Münster, Verfügung v. 28.9.2009 – S 2706 – 73 – St 13 – 33), DB 2009, 2292.
- 91 Vgl. BFH, Urt. v. 3.8.1992 – V B 36/92, BFH/NV 1992, 277, 278.
- 92 Vgl. OFD Frankfurt/M., Verfügung v. 4.2.2002 – S 2706 A – 83 – St II 13, FR 2002, 421.
- 93 So wohl auch Sauter, in: Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl. 2010, § 5 KStG Rn. 406; Bott, in: Ernst & Young, KStG, § 5 KStG Rn. 834.25 (Stand: Juli 2012).
- 94 Vgl. OFD Magdeburg, Verfügung v. 22.4.2004 – S 2738e – 1 – St 217/ S 2706 – 73 – St 217, DB 2004, 1236.
- 95 Vgl. OFD Rostock, Verfügung v. 28.11.2002 – S 2706 – 04/01 – St 242, DStZ 2003, 129.
- 96 Vgl. zuletzt OFD Frankfurt, Verfügung v. 15.8.2011 – S 7106 A – 119 – St 110, USt-Kartei HE § 2 UStG S 7106 Karte 14, mit beigelegtem Merkblatt des

Hessischen Ministeriums der Finanzen über die Grundsätze der Umsatzbesteuerung des Landes Hessen als juristische Person des öffentlichen Rechts v. 20.7.2011.

97 Vgl. BFH, Urt. v. 10.11.2011 – V R 41/10, DStR 2012, 348.

98 Vgl. OFD Niedersachsen, Verfügung v. 27.7.2012 – S 7106 – 283 – St 171, DStR 2012, 1923.

99 Die OFD Niedersachsen, Verfügung v. 27.7.2012 – S 7106 – 283 – St 171, DStR 2012, 1923, listet die folgenden BFH-Urteile auf: v. 20.8.2009 – V R 70/05, DStR 2009, 2309; v. 20.8.2009 -V R 30/06, DStRE 2009, 1395; v. 17.3.2010 – XI R 17/08, DStR 2010, 2234; v. 25.4.2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280; v. 2.3.2011 – XI R 65/07, DStRE 2011, 959; v. 3.3.2011 – V R 23/10, DStR 2011, 1077; v. 10.11.2011 – V R 41/10, DStR 2012, 348 und v. 1.12.2011 – V R 1/11, DStR 2012, 352.

Chapter 5

- 1 Vgl. BGBl I 2013, 556.
- 2 BStBl I 2014, 290. Vgl. hierzu *Kirchhain*, Neue Verwaltungsrichtlinien für NPOs, DStR 2014, 289 ff.; *Hüttemann*, Der geänderte Anwendungserlass zur Gemeinnützigkeit, DB 2014, 442 ff.
- 3 Vgl. AEAO Nr. 26 zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.
- 4 Vgl. BT-Drs. 11/4176.
- 5 Vgl. OFD Magdeburg 18.5.2004, S 1900 – 22 – St 217/S 0171 – 155 – St 217 StEK AO § 55/33.
- 6 Siehe *Kirchhain*, Neue Verwaltungsrichtlinien für NPOs, DStR 2014, 289.
- 7 Vgl. Staudinger/*Hüttemann/Rawert*, BGB, Neubearbeitung 2011 , Rnr.37 ff zu § 80.
- 8 Siehe *Förster*, Immer Ärger mit den Nachweisen – Verfahrensprobleme bei grenzüberschreitenden Spenden, DStR 2013, 1516.
- 9 Vgl. *Kirchhain*, Neue Verwaltungsrichtlinien für NPOs, DStR 2014, 289.
- 10 Vgl. dazu AEAO Nr. 10 zu § 58 Nr. 6 AO.
- 11 Vgl. auch *Kirchhain*, Neue Verwaltungsrichtlinien für NPOs, DStR 2014, 289.
- 12 BMF-Schreiben vom 2.1.2008 (BStBl 2008 I, 26).
- 13 Zum Zeitpunkt der Manuskripterstellung war vorgesehen, diesen Satz mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften wieder in die AO aufzunehmen.
- 14 BStBl. 1994 I, 884.

Chapter 6

- 1 See Extension of Charitable Purpose Act 2004, and the Australian Charities and Not-for-profits Commission Act 2012. The Charities Act 2013 was passed into law on June 27, 2013 and came into force on January 1, 2014. It introduces a new statutory definition of charity that sets out more clearly the common law meaning of charity and clarifies some areas of previous uncertainty.
- 2 Charities Amendment Act (No 2) 2012.
- 3 See Report of the Committee on Fundraising Activities for Charitable and Other Purposes, (Dublin, 1990) ('The Costello Report') and Report of the Advisory Group on Charities/Fundraising Legislation, (Dublin, 1996) ('The Burton Report').
- 4 See Department of Social, Community and Family Affairs, White Paper on a

Framework for Supporting Voluntary Activity and for Developing the Relationship between the State and the Community and Voluntary sector (2000); Law Society of Ireland, *Charity Law: The Case for Reform* (2002); Department of Community, Rural and Gaeltacht Affairs, *Establishing a Modern Statutory Framework for Charities* (2003); Law Reform Commission, *Report on Charitable Trusts and Legal Structures for Charities* (2006); Department of Justice and Equality, *Consultation on the Implementation of the Charities Act 2009* (2013).

- 5 Sections 1, 2, 5, 10 (other than subsections (3) and (4)), and 99 were commenced by the Charities Act 2009 (Commencement) Order 2009 (S.I. No. 284 of 2009), while sections 4 and 90 were commenced by the Charities Act 2009 (Commencement) Order 2010 (S. I. No. 315 of 2012). The substantive effect of the commencement of these sections is to allow the Courts to grant relief to a charity trustee from liability for breach of trust where the trustee acted in good faith (section 90), and to regulate the sale of pre-signed Mass cards (section 99).
- 6 Charities Acts 1961-1973.
- 7 Ireland's consistent global ranking amongst the top three nations for the percentage of donors giving money, volunteering time and helping strangers in the World Giving Index is evidence of an inherent culture of generous spirit. See Charities Aid Foundation, *World Giving Index 2012: A Global View of Giving Trends* (2012).
- 8 See http://www.revenue.ie/en/about/publications/charities_alpha.pdf (last accessed January 8, 14).
- 9 See <http://www.revenue.ie/en/business/authorised-charities-resident.html> (last accessed January 8, 14).
- 10 Take, for example, the Central Remedial Clinic (CHY 4998) that has at least two related corporate charities on the Revenue List, i.e. Friends & Supporters of the Central Remedial Clinic Ltd (CHY 10310) and the Care Trust Ltd (CHY 13691).
- 11 *Freda Donoghue, Helmut K. Anheier, and Lester M. Salamon, "Ireland", in Lester Salamon et al, eds, Global Civil Society: Dimensions of the Non-profit Sector, Volume 1, at 122 (1999).*
- 12 *Freda Donoghue, Geraldine Prizeman, Andrew O'Regan and Virginie Noël, The Hidden Landscape: First Forays into Mapping Nonprofit Organisations in Ireland, at 10 & 54 (TCD, 2006).*
- 13 INKEx, *Irish Nonprofits – What do we know? Report*, at 3 (January 2012).
- 14 The standard of accountancy practices for non-profit entities is a problem experienced on a global basis, as there is no international standard of accounting equivalent to IFRS or PSAS for charities. Work is currently underway to investigate the feasibility of developing such a global non-profit standard. See *Gareth Morgan, Louise Crawford, Carolyn Cordery and Oonagh Breen, International Financial Reporting for the Not-for-Profit Sector, A Study Commissioned by the CCAB (2014), available at <http://www.ccab.org.uk/documents/IFRNPO-FullReport-Final-07022014.pdf> [last accessed July 1, 14].*

- 15 Office of the Director of Corporate Enforcement, Annual Report 2008, at 14.
- 16 INKEx, Irish Nonprofits – What do we know? Report, January 2012.
- 17 A practice also commented upon by the ODCE, n. 15, above.
- 18 See http://www.revenue.ie/en/about/publications/charities_alpha.pdf (last accessed January 8, 14).
- 19 Boardmatch, Charity 100 Index 2011, at 4-5 (December 2013). Based on the published gross income of St Vincent de Paul (an unincorporated association), and Trocaire (a trust), Boardmatch identified them as 8th and 9th respectively on its index of Ireland’s 100 largest charities. Notably, the publication of the index was made possible by the previous work of INKEx.
- 20 *Breen*, The Disclosure Panacea: A Comparative Perspective on Charity Financial Reporting, (2013) 24 *Voluntas* 852.
- 21 *Koppell, J.G.*, “Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of ‘Multiple Accountabilities Disorder’”, (2005) 65(1) *Public Administration Review* 94; *Halachmi, A.*, “Performance Measurement: A Look at some Possible Dysfunctions”, (2002) 51(5) *Work Study* 230; *Hood, C.* “The Risk Game and the Blame Game”, (2002) 37(1) *Government and Opposition* 15.
- 22 A syndrome described as the Multiple Accountabilities Disorder (or MAD) by *Koppell*. See *Koppell, J.G.*, “Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of ‘Multiple Accountabilities Disorder’”, (2005) 65(1) *Public Administration Review* 94.
- 23 See *Keohane, R.O.*, Political Accountability. Paper presented at the Conference on Delegation to International Organizations. Park City, Utah, 2002 cited in Melvin J. Dubnick and H. George Frederickson (eds), *Accountable Governance: Problems and Promises* (2011). *Keohane* explains: “In a democratic era, it is difficult for an agent to say, “the public be damned” and explicitly to dismiss accountability claims. It may be more feasible, and more clever, to multiply the number of principals to whom one is responsible – and principles on the basis of which one is responsible – so that accountability is eroded in practice”.
- 24 *Bovens, M.*, *The Quest for Responsibility: Accountability and Citizenship in Complex Organisations* (Cambridge: Cambridge University Press, 1998).
- 25 The long title of the Act, which focuses on the establishment of a central regulatory authority, is evidence of this.
- 26 Charities Bill 2007, as initiated and Explanatory Memorandum, available at <http://www.oireachtas.ie/documents/bills28/bills/2007/3107/b3107d.pdf> (last accessed January 8, 14).
- 27 Department of Justice, Consultation on the Implementation of the Charities Act 2009, January 2013.
- 28 Charities Act 1961, ss. 23 and 26.
- 29 The adverse consequences of these data deficits are further illustrated in the discussion of the CRC case below in part V.
- 30 See <http://www.charitynavigator.org/> (last accessed January 9, 14).
- 31 See <http://www.guidestar.org/> (US version) and <http://www.guidestar.org.uk/> (for the UK version).

- 32 See <http://www.irishnonprofits.ie/> (at which INKEx maintains a legacy website).
- 33 See Sara Burke, Case Study of Irish Nonprofits Knowledge Exchange (INKEx), February 2013. A legacy website of the INKEx project may be accessed at <http://www.irishnonprofits.ie/> (last accessed January 9, 14).
- 34 Charities Act 2009, s.39.
- 35 Charities Act 2009, s. 52.
- 36 Charities Act 2009, s. 48.
- 37 Developed by the Australian Centre for Philanthropy and Nonprofit Studies at Queensland University of Technology, NSCOA was formally handed over to the ACNC in June 2013.
- 38 Strategic Project Partners, Victorian SCOA Post-Implementation Review, Report to the Office for the Community Sector (2011). This study, commissioned by the Victorian Government, found that Victoria's implementation of the Standard Chart of Accounts (SCOA) would save not-forprofits \$3.1 million a year over the next decade. The review, commissioned by the state's Office for the Community Sector (OCS), also found a number of non-quantifiable benefits for groups adopting the SCOA – most notably the increased quality in financial information generated.
- 39 Trevor Garrett, CEO NZ Charity Commission, Final Charity Commission Update Newsletter, June 27, 2012 available at <http://www.charities.govt.nz/assets/docs/newsletter/2012-2.pdf> (last accessed December 9, 13).
- 40 See New Zealand Charity Commission, Monthly Update 11, June 2006 available at <http://www.community.net.nz/hottopics/charities/news/update-11-june-06.htm> (last accessed December 9, 13). The Charities Register came into being on February 1, 2007 and charities had until July 1, 2008 to register in order to protect their tax-exempt status.
- 41 See OSCR, Protecting Charitable Status: A report on individual charity reviews 2006-2011, 2012 available at http://www.oscr.org.uk/media/298944/2012-02-06_protecting_charitable_status_published.pdf.
- 42 Department of Justice, Consultation on the Implementation of the Charities Act 2009, January 2013.
- 43 See Charities Act 2009, s. 14(e); Charities Act (Northern Ireland) 2008, s. 4; English Charities Act 2011, s. 17; Charities and Trustee Investment (Scotland) Act 2005, s.9.
- 44 See Charities Act (Northern Ireland) 2013; Charity Commission for Northern Ireland, Statutory Guidance on the Public Benefit Requirement (December 2013) available at http://www.charitycommissionni.org.uk/Library/pdf_documents/20131218%20P see also Fiona Marshall, 'The Charities Act (Northern Ireland) 2008 -Cause for concern?', (2013) 15(6) Charity Law & Practice Review 75.
- 45 CCEW, The Advancement of Education for Public Benefit (2008), available at http://www.charitycommission.gov.uk/Charity_requirements_guidance/Charity (last accessed January 9, 14).

- 46 The Independent Schools Council v Charity Commission of England and Wales and National Council for Voluntary Organisations [2011] UKUT 421 (TCC).
- 47 CCEW, Public Benefit: The Public Benefit Requirement (2013), available at http://www.charitycommission.gov.uk/media/535059/pb1_the_public_benefit_re (last accessed January 9, 14).
- 48 House of Commons Public Administration Select Committee, The role of the Charity Commission and “public benefit”: Post legislative scrutiny of the Charities Act 2006, 6 June 2013, HC 76 at [91] – [93].
- 49 Australian Charities Act 2013, s. 7 (maintaining the presumption in the instances of preventing and relieving sickness, disease or human suffering; advancing education; relieving the poverty, distress or disadvantage of individuals or families; caring for and supporting: (i) the aged; or (ii) individuals with disabilities; advancing religion, unless evidence to the contrary is produced). The Charities Act 2009, s. 3 adopts a similar approach in relation to the advancement of religion.
- 50 Charities Act 2009, s.3.
- 51 Department of Justice and Equality, Public Consultation on the Implementation of the Charities Act 2009, at 5 (January 2013).
- 52 See, e.g., Charities Act 2009, s. 43(6) (CRA finding that a registered organisation is not a charity requires High Court approval); s. 69 (entry and search powers requiring district court authorisation); s. 74 (protection of charitable organisation and assets requiring court authorisation).
- 53 The lack of such readily accessible information in the CRC case has been a major stumbling block in the Public Accounts Committee investigation of the maladministration of that charity, discussed further in Part V below.
- 54 The new Australian Charities and Not-for-Profit Commission has adopted a similar approach to charity reporting. The Reporting and Red Tape Reduction Directorate of the Commonwealth Government is working closely with the ACNC to develop the latter as a one-stop-shop for access to Commonwealth, State and Territory tax concessions. The ACNC is also spearheading efforts to bring about a situation in which the regulatory requirements for charities registered under state and territory law are aligned with federal law. New Commonwealth grant guidelines in 2013 require that departments must not seek information from grant applicants and grant recipients that is collected by other Commonwealth entities and is available to agency staff. In particular, departments must not request information provided to the ACNC by a charity regulated by it.
- 55 *Henry Hansmann*, “The role of the non-profit enterprise“, (1980) 89 *Yale Law Journal* 835.
- 56 See *Sara Burke*, Case Study of Irish Nonprofits Knowledge Exchange (INKEEx), February 2013 at 12.
- 57 These areas include Crime & Law Enforcement; Garda & Policing; Prisons & Probation; Northern Ireland; Legislation, Law Reform & EU; Safety & Security; Youth Justice, Children & Family; Equality/Disability; Courts Policy/Legal

- Services; Financial Shared Services; and Immigration and Asylum.
- 58 In this context, funding has been forthcoming for the establishment in March 2013 of the Insolvency Service of Ireland. See <http://www.isi.gov.ie/> (last accessed August 16, 2013).
- 59 Speech of the Minister for Justice, Mr Alan Shatter, at the Irish Charities Tax Regulatory Group Conference, November 10, 2011.
- 60 See Department of Finance – Department of Public Expenditure and Reform, Comprehensive Expenditure Report 2012-14, Vote 24 at 173, available at www.budget.gov.ie/Budgets/2012/Documents/CER%20-%20Estimates%20Final.pdf.
- 61 Sara Burke, Case Study of Irish Nonprofits Knowledge Exchange (INKEEx), February 2013, in her analysis of INKEEx attributes its demise to the transfer of charity regulation to Justice noting that “the refusal by government to fund INKEEx after 2011 is a strong exemplar of the short term and irrational nature of government planning and funding, and the absence of strategic thinking across government”.
- 62 Department of Justice and Equality, Implementation of the Charities Act 2009: Consultation by the Department of Justice and Equality (January 2013) available at <http://www.justice.ie/en/JELR/Con%20Doc%20final%20charities.pdf/Files/Con%20Doc%20final%20charities.pdf> (last accessed December 5, 2013).
- 63 Department of Justice and Equality, Implementation of the Charities Act 2009: Summary Report for Publication of Responses Received (July 2013) available at [http://www.justice.ie/ga/JELR/Summary%20of%20Submissions%20to%20Consultation%20120KB\).pdf/Files/Summary%20of%20Submissions%20to%20Consultation%20120KB\).pdf](http://www.justice.ie/ga/JELR/Summary%20of%20Submissions%20to%20Consultation%20120KB).pdf/Files/Summary%20of%20Submissions%20to%20Consultation%20120KB).pdf) (last accessed December 5, 2013).
- 64 Department of Justice and Equality, Shatter announces plans to establish Independent Charities Regulator and publishes outcome of consultation on charities regulation, July 2013 available at <http://www.justice.ie/en/JELR/Pages/PR13000290> (last accessed December 6, 2013).
- 65 OECD, Risk and Regulatory Policy: Improving the Governance of Risk, 222 (April 2010).
- 66 COL. 589 DÁIL DEBATES, 132 (Tuesday, 5 October 2004). New Zealand’s 2005 legislative efforts stemmed from a similar UN request to that country; see New Zealand Response To The United Nations Security Council Counter-Terrorism Committee, Questions for Response (April 30, 2004).
- 67 Letter dated 8 August 2003 from the Chairman of the Security Council Committee established pursuant to resolution 1373 (2001) concerning counter-terrorism addressed to the President of the Security Council at [1.6], S/2003/816.
- 68 FATF, Mutual Evaluation of Ireland: 11th Follow up Report (July 2013), at 43.
- 69 FATF, Third Mutual Evaluation of Ireland: Detailed Assessment Report Anti-Money Laundering and Combating the Financing of Terrorism (February, 2006) at 135.

- 70 On January 16, the Public Accounts Committee learnt that this package, paid for by the FSCRC, comprised 200,000 Euro tax free, 273,336 Euro which was taxable and a further 268,689 Euro paid into Mr Kiely's pension fund.
- 71 In particular, the Chair of the CRC also sat as a director of FSCRC while the CEO, whose CRC pension package was only made possible by FSCRC 'donations' to CRC, was at the time of those transactions company secretary of both the CRC and FSCRC, making him both a lender and a borrower. Proceedings of the Public Accounts Committee, December 11, 2013.
- 72 Proceedings of the Dáil Public Accounts Committee, January 16, 2014.
- 73 *Martin Wall*, "CRC warned twice over Chief Executive's appointment", The Irish Times, December 4, 2013.
- 74 Source: Fundraising Ireland cited by *Fiachra Ó Cionnaith*, "SVP services to be hit as donations fall 25 %", The Irish Examiner, December 17, 2013.
- 75 *Fiach Kelly*, "Government approves 1 million Euro for charities to encourage donations", The Irish Times, December 18, 2013.
- 76 *Fiach Kelly*, "Government approves 1 million Euro for charities to encourage donations", The Irish Times, December 18, 2013.
- 77 Public Account Committee hearings, December 11, 2013, available at <http://oireachtasdebates.oireachtas.ie/Debates%20Authoring/DebatesWebPack.nsopendocument> (last accessed January 15, 14).
- 78 *Fiach Kelly*, "PAC given legal warning about its remit", The Irish Times, January 24, 2014.
- 79 *Martin Wall*, "HSE fresh anxiety on pension of former CRC chief, The Irish Times, January 16, 2014.
- 80 *Martin Wall*, "HSE takes legal advice on payments to ex head of CRC", The Irish Times, January 17, 2014.
- 81 For discussion of the role of the Attorney General in relation to charities, see Casey *The Irish Law Officers: Roles and Responsibilities of the Attorney General and the Director of Public Prosecutions* (Dublin: Round Hall Sweet & Maxwell, 1996) pp 167-179; O'Halloran *Charity Law* (Round Hall Sweet & Maxwell, 2000) pp 48-51.
- 82 Charities Act 1961, s. 23(1).
- 83 *Breen and O'Halloran*, 'Charity Law in Ireland and Northern Ireland – Registration and Regulation', (2000) *Irish Law Times* 18(n.s.) (1): 6-14.
- 84 RTE, Prime Time Investigates, "Second Hand Clothes Scam hits Charities", broadcast April 25, 2013.
- 85 RTE, Prime Time Special Report, "Vulnerable Addicts working to raise money for religious charity", broadcast December 17, 2013.
- 86 *Sarah Bardon*, "Hospitals still not cooperating with HSE bosses about top-up scandal", The Irish Mirror, December 19, 2013; *Arthur Beasley*, "Shatter criticises Rehab citing low profits from lottery", The Irish Times, January 22, 2014.
- 87 See minutes of the Charity Regulator's Forum of UK and Ireland at http://www.charitycommissionni.org.uk/About_us/About_the_Commission/Othe

- px (last accessed January 16, 2014) and the summary of the 4th international charity regulators forum held in Washington DC, 2010 at http://www.globalphilanthropy.ca/images/uploads/Summary_of_the_Fourth_International_Washington_2010.pdf (last accessed January 16, 2014).
- 88 See Statement of Guiding Principles for Fundraising available at <http://www.ictr.ie/content/fundraising-codes-practice> (last accessed January 23, 14) and Code of Practice for Good Governance of Community, Voluntary and Charitable Organisations in Ireland (available at <http://www.governancecode.ie/about.php> (last accessed January 23, 14).
- 89 See Charities Act 2009, s.97 (giving Minister power to make regulation in relation to charitable fundraising if the sector's voluntary efforts fail).
- 90 See further *Breen*, Regulating Charitable Solicitation Practices – The Search for a Hybrid Solution, (2009) 25(1) FAM 115.

Chapter 7

- 1 Meyer/Maier, Corporate Governance in Non Profit Organisationen – Verständnisse und Entwicklungsperspektiven, zfwu 13 (2012) 9, 10.
- 2 Weitemeyer/Vogt, Verbesserte Transparenz im Non Profit Governance-Kodex für NPOs, NZG 2014, 12, 16.
- 3 Weitemeyer/Vogt, Verbesserte Transparenz im Non Profit Governance-Kodex für NPOs, NZG 2014, 12, 16.
- 4 Meyer/Maier, Corporate Governance in Non Profit Organisationen – Verständnisse und Entwicklungsperspektiven, zfwu 13 (2012) 9, 13.
- 5 von Schnurbein, Non-Profit-Governance in Verbänden. Theorie und Umsetzung am Beispiel von Schweizer Wirtschaftsverbänden, 2008, S. 86; von Schnurbein/Stöckli, Die Gestaltung von Nonprofit Governance Kodizes in Deutschland und der Schweiz, DBW 2010, 495, 496.
- 6 Zimmer/Wasik, Governance in und mit Non-Profit-Organisationen, in: Schauer/Helmig/Purtschert/Witt, Steuerung und Kontrolle in Non-Profit-Organisationen, 2008, S. 135, 140; von Schnurbein/Stöckli, Die Gestaltung von Nonprofit Governance Kodizes in Deutschland und der Schweiz, DBW 2010, 495, 496.
- 7 von Hippel, Corporate Governance durch Steuerrecht im Non-Profit-Sektor: Wünschenswert oder systemwidrig?, FS Hopt (2010), S. 817, 818.
- 8 von Hippel, Corporate Governance durch Steuerrecht im Nonprofit-Sektor: wünschenswert oder systemwidrig?, FS Hopt (2010), S. 817, 818; von Hippel, Grundprobleme von Non-Profit-Organisationen, 2007, S. 27 ff; Golan, Haftung von Vorstandsmitgliedern einer Stiftung – Eine Untersuchung zur Anwendbarkeit der Business Judgement Rule, 2008, S. 9 f, 15 ff.
- 9 In den USA treffend als „window dressing“ bezeichnet: vgl. *Fishman*, Standards of Conduct for Directors of Nonprofit Corporations, 7 Pace L. Rev. 389, 397

- (1987); *Goldschmid*, The Fiduciary Duties of Nonprofit Directors and Officers: Paradoxes, Problems, and Proposed Reforms, 23 J. Corp. L. 631, 633 (1997-1998).
- 10 *von Hippel*, Corporate Governance durch Steuerrecht im Nonprofit-Sektor: wünschenswert oder systemwidrig?, FS Hopt (2010), S. 817, 818; *Mecking*, Good and not so good Governance of Non-Profit-Organizations: Factual Observations from Foundations in Germany, in: Hopt/von Hippel, Comparative Corporate Governance of Non-Profit-Organizations, 2010, S. 39 ff.
- 11 *Walz*, Non Profit Law Yearbook 2001, VII; ferner *Hopt*, The Board of Non-Profit-Organizations: Some Corporate Governance Thoughts from Europe, in: Hopt/von Hippel, Comparative Corporate Governance of Non-Profit-Organizations, 2010, S. 531, 533.
- 12 *Hopt/von Hippel*, Preface, in: Hopt/von Hippel, Comparative Corporate Governance of Non-Profit-Organizations, 2010, XXXV.
- 13 Siehe *Hopt/von Hippel/Anheier/Then/Vahlpahl/Ebke/Reimer*: Feasibility Study on a European Foundation Statute, Final Report, ec.Europa.EU/Internal_Market/Company/docs/eufoundation/feasabilitystudy_en.pdf.
- 14 *Kalss*, Die gemeinnützige Stiftung, in: WiR – Das Recht der Non-Profit-Organisationen, 2006, S. 207, 232; *Kalss/Zollner*, Das Kontrolldilemma der gemeinnützigen österreichischen Privatstiftung, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 153, 162 ff.
- 15 OGH 6 Ob 157/12z GesRZ 2013, 103 (*Zollner*), PSR 2012, 179 (*Murko*), ecolex 2012, 350 (*Rizzi*), NZ 2013, 49 (*Haberer*).
- 16 Siehe nur *Kalss/Probst*, Familienunternehmen, 2013, Rz 7/167 ff; *Briem*, Unternehmerische Entscheidungen in Stiftungen, PSR 2010, 108; *Briem*, GesRZ 2009, 12; *Arnold*, Kommentar zum PSG, 3. Auflage 2013, § 17 Rz 50 ff, § 14 Rz 10 ff.
- 17 *Kalss*, in: WiR – Das Recht der Non-Profit-Organisationen, 2006, S. 225 f; *Kalss/Zollner*, Das Kontrolldilemma der gemeinnützigen österreichischen Privatstiftung, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 162 f.
- 18 OGH 6 Ob 157/12z GesRZ 2013, 103 (*Zollner*), PSR 2012, 179 (*Murko*), ecolex 2012, 350 (*Rizzi*), NZ 2013, 49 (*Haberer*).
- 19 *Kalss/Probst*, Familienunternehmen, 2013, Rz 7/163 f.
- 20 *Kalss/Probst*, Familienunternehmen, 2013, Rz 7/163 f.
- 21 Siehe nur *Krejci/Bydlinski/Weber-Schallauer*, Vereinsgesetz, 2. Auflage 2009, § 5 Rz 27 ff; *Krejci*, Der Verein als Non-Profit-Organisation, in: WiR – Das Recht der Non-Profit-Organisationen, 2006, S. 253, 265; *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, 3. Auflage 2009 .
- 22 990 BlgNR 21. GP 20, 25; *Krejci*, Der Verein als Non-Profit-Organisation, in: WiR – Das Recht der Non-Profit-Organisationen, 2006, S. 253, 265; *Kalss*, in: *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht, 2008, Rz 6/30.
- 23 Ausführlich dazu *Möslein*, Dispositives Recht, 2011, S. 32 ff; *Wiedemann*, Recht der Personengesellschaften II, 2004, S. 144 f (Lückenfüllung, Leitbild,

- Verhandlungsstütze); *Fleischer*, Gesetz und Vertrag als alternative Problemlösungsmodelle im Gesellschaftsrecht, ZHR 2004, 673, 692 (Information, Entlastung, Lückenfüllung).
- 24 *Kalss*, in: *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht, 2008, Rz 6/30.
- 25 Siehe dazu nun *Kalss*, in: *Kalss/Schauer*, Verhandlungen zum 16. ÖJT, II/181; *Binder*, Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien im Kapitalgesellschaftsrecht, 2012, S. 452 ff.
- 26 *Kalss*, in: *Kalss/Schauer*, Verhandlungen zum 16. ÖJT, II/181; *Binder*, Regulierungsinstrumente und Regulierungsstrategien im Kapitalgesellschaftsrecht, 2012, S.452 ff.
- 27 *von Schnurbein/Stöckli*, Die Gestaltung von Nonprofit Governance Kodizes in Deutschland und der Schweiz, DBW 2010, 495 ff.
- 28 Siehe den Überblick bei *von Schnurbein/Stöckli*, Die Gestaltung von Nonprofit Governance Kodizes in Deutschland und der Schweiz, DBW 2010, 495, 500.
- 29 *Schwarz/von Schnurbein*, Gemeinsamkeiten und strukturelle Unterschiede der Corporate und Non-Profit-Governance, ZögU, 2005, 358 ff.
- 30 *von Schnurbein/Stöckli*, Die Gestaltung von Nonprofit Governance Kodizes in Deutschland und der Schweiz, DBW 2010, 495, 497.
- 31 *Dawson/Dunn*, Governance Codes of Practice in the Not-For-Profit-Sector, Corporate Governance 2006, S. 33, 35.
- 32 *Speckbacher*, Non Profit versus Corporate Governance: An Economic Approach, Non Profit Management at Leadership, 2008, S. 295, 305.
- 33 *Harer*, Corporate Governance für Nichtprofitorientierte Organisationen in Österreich (Diplomarbeit, Universität Graz, 2012), S. 65 ff.
- 34 Österreichischer NPO-Governance Kodex, Regeln und Leitlinien für die Aufsicht und Leitung einer Nonprofit Organisation, Stand Oktober 2013, abgedruckt im Anhang zu diesem Beitrag auf S. 142 ff.
- 35 *Meyer/Maier*, Corporate Governance in Non Profit Organisationen – Verständnisse und Entwicklungsperspektiven, zfwu 13 (2012) 9, 14.
- 36 *Meyer/Maier*, Corporate Governance in Non Profit Organisationen – Verständnisse und Entwicklungsperspektiven, zfwu 13 (2012) 9, 16.
- 37 *Meyer/Maier*, Corporate Governance in Non Profit Organisationen – Verständnisse und Entwicklungsperspektiven, zfwu 13 (2012) 9, 17.
- 38 *Meyer/Maier*, Corporate Governance in Non Profit Organisationen – Verständnisse und Entwicklungsperspektiven, zfwu 13 (2012) 9, 18.
- 39 *Harer*, Corporate Governance für Nichtprofitorientierte Organisationen in Österreich (Diplomarbeit, Universität Graz, 2012), S. 47.
- 40 *Anheier/Salamon*, International Classification of Non-Profit-Organizations, ICNPO Revision 1 (1996), S. 2 f; *Harer*, Corporate Governance für Nichtprofitorientierte Organisationen in Österreich (Diplomarbeit, Universität Graz, 2012), S. 36 ff.
- 41 *Badelt/Meyer/Simsa*, Wiener Schule, in: *Badelt*, Handbuch der Non-Profit-Organisation -Strukturen und Management, 4. Auflage 2007, S. 7 f; *Harer*,

- Corporate Governance für Nichtprofitorientierte Organisationen in Österreich (Diplomarbeit, Universität Graz, 2012), S. 38.
- 42 Siehe zur Charakteristik von *Schnurbein*, Dachverbände als Instrument der Non Profit Governance, zfwu 13 (2012) 50, 52.
- 43 von *Schnurbein*, Dachverbände als Instrument der Non Profit Governance, zfwu 13 (2012) 50, 53.
- 44 Siehe dazu nur *Kalss*, in: *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht, Rz 3/927; *Kalss/Probst*, Familienunternehmen, 2013, Rz 8/14 ff; *Doralt/Diregger*, in: *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, 2. Auflage 2012, § 15 Rz 1 f.
- 45 Vgl. Abschnitt C Punkt 9 (Verband) des Governance-Kodex für Non-Profit-Organisationen.
- 46 Governance-Kodex für Non-Profit-Organisationen Punkt 5.2.2.
- 47 Siehe nunmehr § 87 AktG: *Kalss*, in: *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, 2. Auflage 2012, § 87 Rz 10 ff.
- 48 Siehe dazu allgemein nur *Kalss/Probst*, Familienunternehmen, 2013, Rz 7/76 ff.
- 49 Der vollständige Kodex ist abrufbar unter: http://www.wu.ac.at/npo/competence/npo-governance-kodex_austria/der_oesterreichische_npo-governance-kodex. Copyright NPO&SE-Kompetenz-zentrum, WU Wien. Wir danken den Verfassern des Kodex, Prof. Dr. *Susanne Kalss*, Prof. Dr. *Michael Meyer*, Dr. *Bojan Djukic*, Dr. *Christian Schober*, *Lukas Eder*, für die Erstellung und die Zustimmung zum Abdruck des Kodex.

Chapter 8

- 1 *Ulrich Brömmeling*, Stiftungen zwischen Wohlfahrtsstaat und Zivilgesellschaft. Stiftungen in Norwegen,
- 2 lottstift.no/stiftelsestilsynet/nb/fakta-om-stiftelser/, (letzter Abruf am 7.2.2014).
- 3 Die Aufzählung nennt vor Norwegen Großbritannien mit 115.500. 32.000 Stiftungen gibt es in den Niederlanden, 19.500 in der Schweiz, 15.000 in Schweden und 7.500 in Irland. Hinter Norwegen und der Bundesrepublik Deutschland steht Spanien mit 4.000 Stiftungen, Dänemark mit 3.000, Italien mit 2.400 und Frankreich mit 260, vgl. The Times vom 12.3.1974.
- 4 Pressemitteilung des Bunderverbandes Deutscher Stiftungen vom 4.2.2014.
- 5 http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Presse/GrafikenZahlenDaten/2013/dichte_2013.pdf, (letzter Abruf am 19.3.2014).
- 6 lottstift.no/stiftelsestilsynet/nb/fakta-om-stiftelser/, (letzter Abruf am 7.2.2014).
- 7 Den Begriff „Schattendasein“, der schon in einem Kurzaufsatz aus dem Jahr 2001 auftaucht (*Ulrich Brömmeling*, Norwegen: Stiftungen führen ein trauriges Schattendasein, in: Deutsche Stiftungen 3/2001, S. 64-65, konkretisiert der Chefkomentator von Aftenposten im Sommer 2010: „In Norwegen hat man

- Stiftungen nicht gerade ins Licht der Öffentlichkeit befördert, sie wuchsen vielmehr im Schatten des Wohlfahrtsstaates auf.“ – „I Norge er ikke stiftelsene akkurat heiet frem, men har vokst frem i velferdsstatens skygge.“ *Knut Olav Åmås*, De uavhengige pengene, Aftenposten vom 12.6.2010.
- 8 „[ooo] i Norge lever stiftelser i hovedsak et meget anonymt liv, med lite offentlig lys på seg.“ N. N.: Norske pengeutdelende stiftelser. Formal – organisering – emfang – effekter. Forslag til utvikling av et sett av indikatorer for å bygge Økt innsyn, forståelse og åpenhet omkring stiftelser i det norske samfunn. Oslo 31.10.2011, S. 31.
- 9 Auf die Wirkungen von Aktionen der Vereine hat vor allem *Sverre Steen* hingewiesen: *Sverre Steen*, De frivillige sammenslutninger og det norske demokrati. Foredrag på Det nordiske historikermøte på Lillehammer 1948, in: Historisk Tidsskrift. Utgitt av Den Norske Historiske Forening. 1946-48, S. 581, 590.
- 10 *Knud W. Jensen*, De glade givere, 1996, S. 234.
- 11 *Erik Rudeng*, Sjokoladekongen, 1989, S. 204.
- 12 *Knud W. Jensen*, De glade givere, 1996, S. 235.
- 13 *Knud W. Jensen*, De glade givere, 1996, S. 506.
- 14 „Dynnasteinen“, in: Aschehoug og Gyldendals Store Norske Leksikon, Bind 4, 1996, S. 247f.
- 15 „Dynnasteinen“, in: Aschehoug og Gyldendals Store Norske Leksikon, Bind 4, 1996, S. 248.
- 16 *Borgolte* erwähnt Norwegen allerdings in seiner Argumentation nicht. Vgl. Michael *Borgolte*, Stiftung und Memoria, 2012.
- 17 Vgl. Klassekampen vom 17.1.2011.
- 18 Mehr zum Thema vgl. *Ulrich Brömming*, „Das verbotene Land“, in: DIE ZEIT vom 27.8.2007.
- 19 Er war bibelfester als der Autor. Daher hier für den interessierten Leser bezüglich des „Linsengerichts“ der Verweis: vgl. Genesis 25, 29-34.
- 20 *Herbert Kronke*, Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung. Eine rechtsvergleichende Untersuchung, 1988, S. 108.
- 21 Kapittel II. Hvem tilsynet hører under. § 2 Forskrifter om offentlige stiftelser. Fastslått av Justisdep. 4. des. 1981. Norsk Lovtidend 1981 1. Avd. S. 1106 i.V.m. Delegasjon til fylkesmennene av Justisdepartementets myndighet etter lov 23. mai 1980 nr. 11 om stiftelser m. m. Norsk Lovtidend 1981 1. Avd. S. 1106. Die Verwaltung des Königreichs Norwegen ist in 19 „Fylke“ gegliedert. „Fylkesmenn“ bezeichnet den Verwaltungsdirektor bzw. die obere Verwaltung eines Fylke.
- 22 *Thomas von Hippel*, Stiftungsreform in Europa, in: Strachwitz, Rupert Graf/Mercker, Florian (Hrsg.), Stiftungen in theorie, Recht und Praxis. Handbuch für ein modernes Stiftungswesen, 2005, S. 951.
- 23 Lov 15 juni 2001 nr 59 om stiftelser, Kurzform „stiftelsesloven“: <http://lovdata.no/dokument/NL/lov/2001-06-15-59> (zuletzt aufgerufen: 11.4.2014).

- 24 § 2 Abs. 1 S. 2 Stiftelsesloven vom 15.6.2001.
- 25 § 2 Abs. 1 S. 1 Stiftelsesloven vom 15.6.2001.
- 26 § 19 Abs. 2 Stiftelsesloven vom 15.6.2001.
- 27 *Klaus J. Hopt*, in: Hopt/Waly/v. Hippel/Then (Hrsg.), The European Foundation. A New Legal Approach, 2006, S. 98.
- 28 Fasdrelandsvennen vom 16.9.2010.
- 29 Vor allem die unterschiedliche Kapitalanforderung für verschiedene Stiftungstypen kennen nur wenige Stiftungsgesetze, u. a. die Stiftungsgesetze in China, Rumänien, Dänemark und Norwegen. Vgl. *Klaus J. Hopt*, in: Hopt/Waly/v. Hippel/Then (Hrsg.), The European Foundation. A New Legal Approach, 2006, S. 67.
- 30 Die tschechische Stiftung erfordert ein Mindestkapital von 15.600 Euro (500.000 Tschechische Kronen). Vgl. *Marek Skovajsa*, Czeck Republik, in: Anheier, Helmut K./Daly, Siobhan (Hrsg.), The Politics of Foundation. A comparative analysis, 2007, S. 117. Eine chinesische Stiftung muss mit mindestens 375.000 Euro (4 Millionen Chinesische Renmimbi) ausgestattet sein. Vgl. *Klaus J. Hopt*, in: Hopt/Waly/v. Hippel/Then (Hrsg.), The European Foundation. A New Legal Approach, 2006, S. 67.
- 31 Diese Begründung findet sich im öffentlichen Abschlussbericht der Kommission: NOU 1998:7. Om stiftelser. S. 29.
- 32 *Klaus J. Hopt*, in: Hopt/Waly/v. Hippel/Then (Hrsg.), The European Foundation. A New Legal Approach, 2006, S. 122.
- 33 Vgl. „Standpunkt des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen zur Weiterentwicklung des Stiftungs- und Stiftungssteuerrechts“, in: Deutsche Stiftungen 1/1999, Dokumentation 1 S. III.
- 34 *Klaus J. Hopt*, in: Hopt/Waly/v. Hippel/Then (Hrsg.), The European Foundation. A New Legal Approach, 2006, S. 159.
- 35 *Hege K. Súrbotten*: Stiftelsesregisteret. En kort presentasjon. Lotteri- og Stiftelsestilsynet avdeling for stiftelser, 2007. Die Differenz von 9.000 Stiftungen im Jahr 2007 zum heutigen Stand von 7.600 Stiftungen lässt sich erklären vor allem durch Zusammenlegungen nach Sichtung des Stiftungsbestandes, durch Löschung von „Karteileichen“ und durch Aufgabe der Stiftungsform bzw. Umwandlung in einen Verein aufgrund von personeller oder finanzieller Schwäche durch die Stiftung selbst erklären.
- 36 Die Beantwortung der Umfragen ist für die jeweils ausgewählten Stiftungen in der Regel obligatorisch, vgl. <https://www.dropbox.com/s/o30axplzqneo06e/Screenshot%202014-03-23%2002.34.45.png> (letzter Abruf am 23.3.2014).
- 37 Odelsting m0te mandag den 23. april kl. 19.55 2001. Innst.O.nr.74 (2000-2001).
- 38 *Brömming*, Zwischen Wohlfahrtsstaat und Zivilgesellschaft, 2012, S. 263-352.
- 39 Die Schenkungen von *Olaf Schorn*, *Christian Langaard* und *Rasmus Meyer*.
- 40 *Häkon Lorentzen*, Stiftelsens pris, in: Aftenposten vom 11.6.2010.

Chapter 9

- 1 The key element of this deliberation is § 3, para. 1 of the Civil Code (hereinafter “NCC”), which provides the basic access rule, namely that “private law protects the dignity and freedom of the person as well as his natural right to pursue his own happiness and that of his family in a manner that does not unduly harm others“.
- 2 Most legal systems in other countries manage with one form of foundation (with or without legal personality).
- 3 For the division of the trust into functional and formal notions e.g. Staudinger/Hw/femann/Rawer/, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem. 3 zu §§ 80ff; or in Czech language see *Ronovská*, Nové české nadacní právo v evropském srovnání, 2012, 13 et seq.
- 4 § 1448 et seq. NCC; for more detailed information on trust funds *Havel/Pihera*, Národní zpráva/country report; also *Pihera*, Nejpodivnější zvife v lese – poznámky ke svěřenskému fondu, Obchodněprávní revue 10/2012, 278 et seq; *Ronovská*, Nadace (a trusty) v kontinentální Evropě – pohled funkcionální, Obchodněprávní revue 7-8/2012; or the older article *Pihera*, Trust. Vybrané aspekty, Obchodně právní revue 7/2009, 196 et seq.
- 5 For basic characteristics of this legal form see *Ronovská/Havel*, Nadacní fond v realitě nového občanského zákoníku, Právní rozhledy 3/2014, Praha, str. 82 a násl., see also *Ronovská*, Nadacní fond po rekodifikaci soukromého práva. Subsidiarita či analogie uvnitř nadacního práva?, Právní rozhledy c.13 -14/2013, str. 494 an.
- 6 Foundation is an old and yet new term which denotes an asset basis dedicated towards a purpose defined by the founder.
- 7 Over the centuries religious foundations have played a significant role in Europe and come under canon law, whereby they fall under the register of the Ministry of Culture as part of Act no. 3/2002 Coll., concerning the freedom of religious belief and the status of the church and religious societies, in the current version.
- 8 In Act no. 248/1995 Coll., on charitable societies, revoked due to the NCC coming into force.
- 9 It is interesting that this characteristic is not explicitly expressed in the law. It is mentioned only in an explanatory memorandum to the NCC.
- 10 Permanence or temporariness is an essential distinguishing feature between foundations and funds under Austrian law on private foundations. However, in Czech law such an explicit requirement has not been established.
- 11 *Ronovská*, Nadacní fond po rekodifikaci soukromého práva. Subsidiarita či analogie uvnitř nadacního práva?, Právní rozhledy 13-14/2013, 494 et seq.
- 12 e.g. *Riemer*, Berner Kommentar, 1975, 238.
- 13 Staudinger/Hwttmann/Rawert, BGB, Neubearbeitung 2011, Vorbem 150 zu 80 ff (s.g. Selbstzweckstiftung); simile *Arnold*, PSG-Kommentar, 2002, 18; also in Czech *Ronovská*, Nové české nadacní právo v evropském srovnání, 2012, 116.

- 14 The minimum amount for a foundation is 0.5 mil. CZK.
- 15 For the minimum amount of property for a foundation fund viz Ruling Prague High Court from 4. 3. 2013, sp. zn. 7 Cmo 326/2012; viz Právní rozhledy no. 9/2013, 338.
- 16 On other similarities and differences also *Ronovská*, Nadace (a trusty) v kontinentální Evropě -pohled funkcionální, Obchodněprávní revue 7-8/2012, 202 et seq.

Chapter 10

- 1 Referentenentwurf des Bundesministeriums der Justiz: Entwurf eines Gesetzes zur Einführung der Kooperationsgesellschaft und zum weiteren Bürokratieabbau bei Genossenschaften vom 8.3.2013.
- 2 Stellungnahme des IDW vom 22.3.2013; abrufbar unter <http://www.idw.de/idw/portal/d629392>.
- 3 Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: IDW RS HFA 5 n.F. v. 13.3.2013.
- 4 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.
- 5 Aufgrund des massiven Interesses der Mitgliedstaaten wurde der Schlusstermin der Konsultation nachträglich vom 14.2.2014 auf den 25.4.2014 verschoben.
- 6 Konsultationspapier der Europäischen Kommission, GD TAXUD, Referat C1 – Mehrwertsteuer -"Überprüfung der bestehenden MwSt-Rechtsvorschriften zu öffentlichen Einrichtungen und Steuerbefreiungen für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“.
- 7 BGH, Urt. v. 19.2.2013 – II ZR 169/11, NJW-RR 2013, 604.
- 8 BGH, Urt. v. 15.3.2013 – V ZR 156/12, WM 2013, 989.
- 9 BGH, Urt. v. 23.4.2013 – II ZR 74/12, WM 2013, 1125.
- 10 BGH, Beschluss v. 19.6.2013 – V ZB 130/12, FGPrax 2013, 226.
- 11 BGH, Beschluss v. 22.7.2013 – NotZ(Brfg) 15/12, NJW-RR 2013, 1396.
- 12 VG Aachen, Urt. v. 17.4.2012 – 8 K 86/11, BeckRS 2012, 50203.
- 13 VGH Mannheim, Urt. v. 15.5.2012 – 6 S 998/11, VBIBW 2012, 472.
- 14 LG Kleve, Urt. v. 20.7.2012 – 5 S 50/12, BeckRS 2013, 04515.
- 15 Danach sei die Wahrnehmung von Aufgaben nach außen im eigenen Namen und durch eigene handlungsfähige Organisation und auf Dauer notwendig. Dazu müsse die Untergliederung eine körperschaftliche Verfassung besitzen sowie einen Gesamtnamen führen, vom Wechsel der Mitglieder unabhängig sein und neben ihrer unselbständigen Tätigkeit für den Hauptverein auch eigenständig Aufgaben wahrnehmen. BGH, Urt. v. 2.7.2007 – II ZR 111/05, NJW 2008, 69.
- 16 Schleswig-Holsteinisches OLG, Beschluss v. 18.9.2012 – 2 W 152/11, ZStV 2013, 142.
- 17 OLG Hamm, Beschluss v. 19.9.2012 – I-8 AktG 2/12, NZG 2013, 388.

- 18 SG Karlsruhe, Urt. v. 19.10.2012 – S 1 U 1137/12, BeckRS 2012, 75171; siehe zu der Frage von Unfällen im Rahmen von Tätigkeiten im Verein auch unten unter „II. 19.“
- 19 OLG Schleswig, Beschluss v. 4.12.2012 – 2 W 49/12, FGPrax 2013, 127.
- 20 OVG Münster, Urt. v. 19.12.2012 – 16 A 1451/0, DÖV 2013, 358.
- 21 OLG Düsseldorf, Urt. v. 23.1.2013 – IV – U (Kart) 5/12, WuW 2013, 525.
- 22 VerfGH des Saarlandes, Urt. v. 16.4.2013 – Lv 15/11, NVwZ-RR 2013, 537.
- 23 LG Ulm, Urt. v. 24.4.2013 – 1 S 161/12, SpuRt 2013, 169.
- 24 KG Berlin, Urt. v. 30.4.2013 – 5 U 31/12, MarkenR 2013, 204.
- 25 LG Düsseldorf, Beschluss v. 30.4.2013 – 33 O 126/12, ZIP 2013, 1626 L.
- 26 BAG, Urt. v. 14.9.2010 – ABR 16/09, NZA 2011, 225; BAG, Beschluss v. 22.5.2012 – 1 ABR 7/11, DB 2012, 2468.
- 27 LSG Hessen, Urt. v. 30.4.2013 – L 3 U 231/10, BeckRS 2013, 71198.
- 28 OLG Köln, Beschluss v. 6.5.2013 – 2 Ws 254/13, StV, 638.
- 29 OLG Hamburg, Beschluss v. 6.5.2013 – 2 W 35/13, RPfleger 2013, 457.
- 30 OLG München, Beschluss v. 28.5.2013 – 31 Wx 136/13, WM 2103, 1478.
- 31 OLG Düsseldorf, Beschluss v. 28.5.2013 – I-3 Wx43/13, NJW-RR 2013, 906.
- 32 VG Arnsberg, Urt. v. 7.6.2013 – 12 K 2195/12, BeckRS 2013, 52151.
- 33 OLG Frankfurt, Beschluss v. 13.6.2013 – 26 SchH 6/13, BeckRS 2013, 10147.
- 34 OLG Hamm, Urt. v. 24.6.2013 – 8 U 125/12, BeckRS 2013, 12644.
- 35 EuGH, Urt. v. 8.11.2012 – C-511/10, DB 2012, 2731.
- 36 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage.
- 37 EuGH, Urt. v. 21.2.2013 – C 18/12, DB 2013, 501.
- 38 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.
- 39 EuGH, Urt. v. 7.3.2013 – C-275/11, BB 2013, 932.
- 40 BFH, Urt. v. 13.6.2012 – I R 71/11, BeckRS 2012, 96396.
- 41 BFH, Urt. v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, NJW 2013, 1390.
- 42 Siehe dazu *Krause/Haase*, Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2012 in Deutschland, Non Profit Yearbook 2012/2013, S. 225, 227.
- 43 BFH, Urt. v. 17.10.2012 – VIII R 57/09, NJW 2013, 1390.
- 44 BFH, Urt. v. 27.9.2012 – II R 45/10, BFHE 238, 540.
- 45 BFH, Urt. v. 11.10.2012 – IV R 32/10, DB 2013, 1028.
- 46 BFH, Urt. v. 12.12.2012 – XI R 30/10, DB 2013, 1035.
- 47 Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung.
- 48 BFH, Urt. v. 6.2.2013 – I R 59/11, DStR 2013, 1427.
- 49 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.
- 50 EuGH, Urt. v. 15.11.2012 – C-174/11, DB 2013, 854.

- 51 BFH, Urt. v. 19.3.2013 – XI R 47/07, DStR 2013, 1078.
52 BFH, Urt. v. 25.4.2013 – V R 7/11, DStR 2013, 1540.
53 FG Baden-Württemberg, Beschluss v. 27.1.2012 – 7 V 2392/11, EFG 2012, 1327.
54 FG Sachsen-Anhalt, Urt. v. 17.10.2012 – 3 K 1574/07, DB 2013, 2178.
55 FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 29.8.2012 – 4 K 172/11, EFG 2012, 2165.
56 FG Hessen, Urt. v. 24.6.2013 – 3 K 2837/11, NVwZ-RR 2013, 1013.
57 FG Münster, Urt. v. 18.7.2013 – 13 K 4515/10 F, EFG 2013, 1720.
58 FG Düsseldorf, Urt. v. 17.9.2013 – 6 K 2430/13 K, StE 2013, 680.
59 BMF, Schreiben v. 17.12.2012 – S 7015/12/10001.
60 BFH, Urt. v. 8.3.2012 – V R 30/09, DB 2012, 1251.
61 BFH, Urt. v. 7.7.2011 – V R 36/10, DB 2012, 386.
62 BMF, Schreiben v. 7.3.2013 – IV D 2 – S 7105/11/10001.
63 BMF, Schreiben v. 20.3.2013 – IV D 2 – S 7100/07/10050-06.
64 BMF, Schreiben v. 27.3.2013 – IV D 3 – S 7185/09/10001.
65 BMF, Schreiben v. 2.1.2012 – IV D 2 – S 7300/11/100002.
66 BMF, Schreiben v. 3.1.2013 – IV C – S 2706/09/10005.
67 BMF, Schreiben v. 31.1.2013 – IV A 3 – S 0062/08/10007-15.
68 BMF, Schreiben v. 21.6.2013 – IV C 4 – S 2223/07/0015 :008.
69 BMF, Schreiben v. 5.7.2013 – IV C 4 – S 0179-a/13/10001.
70 BMF, Schreiben v. 9.10.2012 – IV C 1 – S 2252/10/10013, BStBl. 2012 I, 953.
71 BMF, Schreiben v. 8.7.2013 – IV D 3 – S 7183/11/10001.
72 OFD Magdeburg, Verfügung v. 18.9.2012 – S 2223-70-St 217.
73 OFD Rheinland, Verfügung v. 20.9.2012 – S 0174-2012/0005.
74 OFD Niedersachsen, Verfügung v. 8.10.2012 – S 2337-148-St 213.
75 LFD Thüringen, Verfügung v. 24.9.2012 – S 2223 A-111-A 3.15.
76 LFD Thüringen, Verfügung v. 30.5.2013 – S 2223 A-111-A 3.15.
77 OFD Karlsruhe, Verfügung v. 15.1.2013 – USt-Kartei BW § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG S 7100 Karte 16.
78 OFD Niedersachsen, Verfügung v. 15.1.2013 – S 2706-182-St 241.
79 BFH, Urt. v. 12.7.2012 – I R 106/10, DB 2012, 2140.
80 BayLfSt, Verfügung v. 17.1.2013 – S 7185.1.1-2/4 – St 33.
81 BayLfSt, Verfügung v. 7.2.2013 – S 2337.1.1-1/12 St 32.
82 KWBG vom 24.7.2012, GVBl 2012, S. 366.
83 OFD Frankfurt a.M., Verfügung v. 29.4.2013 – S 7119 A-7-St 110.
84 OFD Frankfurt a.M., Verfügung v. 12.7.2013 – S 2342 A-75-St 213.

Chapter 11

- 1 GesRZ 2013, 291 (*Kraus/Schuhmacher*).
2 OGH 6 Ob 203/11b – zu einer GmbH & Co KG; dazu *Schenk/Linder*, GesRZ 2012, 266, 269.

- 3 RL 78/660/EWG, ABl EG 1978 L 222, 11 bzw Nachfolge-RL 2013/34/EU, ABl EU L 182, 19 (Umsetzung bis 20.7.2015).
- 4 OGH 2 Ob 225/07p, GesRZ 2008, 259; dazu *Kalss/Eckert/Schörghofer*, GesRZ 2009, 65.
- 5 OGH 18.6.2013, 4 Ob 18/13w GesRZ 2013, 364.
- 6 *Höhne*, GesRZ 2013, 368.
- 7 RdW 2013, 667.
- 8 OGH 1 Ob 32/10p; *Werdnik*, Nichtig oder anfechtbarer Vereinsbeschluss, Nichtigkeits- und Anfechtungsklage, *ecolex* 2011, 110.
- 9 Wbl 2013, 709/362.
- 10 OGH 2 Ob 117/13i unter Punkt 3.2.1, 3.2.2.1.
- 11 Siehe dazu den eigenen Beitrag *Kalss*, Der österreichische Corporate Governance Kodex für Non-Profit-Organisationen, in diesem Band 124 ff.
- 12 OGH 9.9.2013, 6 Ob 130/13f ZfS 2013, 183 (*Oberndorfer*) = PSR 2013, 172 (*Zwirschmayr*) = JEV 2013, 142.
- 13 Die konkrete Formulierung der Stiftungsurkunde lautete wie folgt: „Scheidet ein Mitglied des Stiftungsvorstandes aus diesem aus, ist der Erststifter, im Falle seines Ablebens der Zweitstifter, sodann ein allfällig eingerichteter Beirat berechtigt, weitere Vorstandsmitglieder zu bestellen.“ Ein Beirat war nicht eingerichtet.
- 14 OGH 6.6.2013, 6 Ob 164/12d NZ 2013, 279 = wbl 2013,589 = GesRZ 2013, 368 (*Babinek*) = RdW 2013, 665 = ZfS 2013, 188 (*Oberndorfer*) = PSR 2013, 167 (*Csoklich*) = AnwBl 2014, 11 = GES 2013, 501.
- 15 OLG Wien 27.5.2013, 28 R 14/13d, 28 R 15/13a PSR 2013, 128 (*Zollner*) = AnwBl 2013, 683 = ZfS 2013, 141 (*Zanger*).
- 16 OGH 8.5.2013, 6 Ob 20/13d ZfS 2013, 129 (*Hochedlinger*) = GES 2013, 399 = PSR 2013, 120 (*Wrann*) = wbl 2013, 536.
- 17 OGH 8.5.2013, 6 Ob 57/13w RdW 2013, 390 = GES 2013, 301 = PSR 2013, 124 = AnwBl 2013, 551.
- 18 OGH 4.11.2013, 10 Ob 22/13b PSR 2014, 32 (*Zollner*) = Aufsichtsrat aktuell 2014, 33 (*Gruber*) = RdW 2014, 130 = Zak 2014, 42.
- 19 Zu diesem Begriff und dem Begriff der „unechten Nachstiftung“ siehe bereits *Zollner*, Die eigennützige Privatstiftung aus dem Blickwinkel der Stiftungsbeteiligten, 2011, S. 48 ff.
- 20 Siehe dazu *Frotz*, FS Torggler (2013), S. 275; zustimmend *Zollner*, PSR 2014, 38 f.
- 21 OGH 8.5.2013, 6 Ob 42/13i ZfS 2013, 116 (*Karollus*) = wbl 2013, 533= *ecolex* 2013, 711 (*Rubin-Kuhn*) = PSR 2013, 124 (*Schimka*) = GesRZ 2013, 299 (*Bräunlich/Kaps; Arnold*) = RdW 2013, 533 = AnwBl 2013, 624.
- 22 OGH 31.1.2002, 6 Ob 305/01y RdW 2002, 283 = JBl 2002, 278 = Jus-Extra OGH-Z 3362 = JBl 2002, 723 (*Torggler*) = *ecolex* 2002, 817 = *ecolex* 2003,418 (*Nowotny*) = PSR 2012, 100 (*Hartlieb*).
- 23 OGH 9.9.2013, 6 Ob 139/13d wbl 2013, 711 = ZfS 2013, 171 (*Haslwanter*) = ZfS 2013, 179 (*Oberndorfer*) = PSR 2013, 175 (*Csoklich*) = GesRZ 2014, 63

- (Briem).
- 24 OGH 5.8.2009, 6 Ob 42/09h; wbl 2009, 562 = GeS 2009, 300 (*Mager*) = GesRZ 2009, 348 (*Arnold*) = GesRZ 2009, 372 (*Hochedlinger*) = ZfS 2009, 152 (*Eiselsberg*) = ZfS 2009, 164 (*Oberndorfer*) = ZfS 2009, 189 = PSR 2009, 108(Kalss) = NZ 2009, 348 = ecolex 2009, 959 (*Rizzi*) = ecolex 2009, 962 = ecolex 2010, 56 (*Feltl/Rizzi*) = ZFR 2010, 33 = PSR 2010, 4 (*Csoklich*) = Limberg, PSR 2010, 19 (*Limberg*) = Zentrum für Stiftungsrecht, GesRZ 2010, 155 = PSR 2010, 56 (*Briem*) = ZfS 2010, 73 (*Leitner*) = RdW 2009, 717; OGH 9.9.2013, 6 Ob 139/13d.
- 25 OGH 28.8.2013, 6 Ob 144/13i wbl 2013, 714 = RdW 2013, 665 = ZfS 2013, 186 (*Oberndorfer*) = PSR 2013, 171 = JEV 2013,142 = AnwBl 2014, 96.
- 26 OGH 29.4.2013, 8 ObS 2/13x ARD 6331/4/2013 = wbl 2013, 463 = ZfS 2013, 133 (*Frais- Huber/Huber*) = PSR 2013, 116 (*Hartlieb*) = GesRZ 2013, 296 (*Trenker*) = ecolex 2013, 893 = AnwBl 2013, 683 = DRdA 2013, 535 = RdW 2014, 87; siehe auch die inhaltsgleiche E OGH 29. 4. 2013, 8 ObS 2/13v.